


Collection

 Institut de
l'Audit Interne

Etienne
Barbier

Mieux piloter et mieux utiliser **L'AUDIT**

L'apport de l'audit
aux entreprises et aux organisations

Libres propos (et propositions) d'un
auditeur aux dirigeants (... et à ses pairs)


LAURENT du MESNIL • ÉDITEUR

Copyrighted material

Mieux piloter et mieux utiliser L'AUDIT

L'apport de l'audit
aux entreprises
et aux organisations

This One



DZ1X-YLK-PG0G

erial

Collection Institut de l'Audit Interne

Depuis plus de 30 ans, l'Institut de l'Audit Interne assure la promotion et le développement de la pratique de l'Audit Interne. Fort d'une organisation nationale et d'un réseau international, l'Institut contribue notamment à la professionnalisation des acteurs de l'audit et du contrôle internes au travers de ses activités de Recherche, de Formation, d'Échanges professionnels et de Publications. Il dispense la certification internationale en Audit Interne (CIA) et est le porte-parole de la fonction auprès des organismes professionnels et institutionnels.

Pour renforcer son rayonnement, l'Institut de l'Audit Interne a créé la *Collection Institut de l'Audit Interne*. Cette collection a pour vocation de participer activement à la diffusion des tendances les plus significatives en matière d'audit et de contrôle internes, des méthodologies les plus adaptées à la pratique de la profession.

Cette collection se veut être un lieu de partage et d'enrichissement au service du management des organisations, des responsables opérationnels et des auditeurs.

Institut de l'Audit Interne
40, avenue Hoche, 75008 Paris
Tél. : 01 53 53 59 00 - Fax : 01 45 62 40 89
<http://www.ifaci.com> - E-mail : institut@ifaci.com

Étienne Barbier

Mieux piloter et mieux utiliser L'AUDIT

L'apport de l'audit
aux entreprises
et aux organisations

MAXIMA
LAURENT du MESNIL • ÉDITEUR

Étienne BARBIER est diplômé de l'ESSEC et de l'Université de Louvain.

Il a débuté sa carrière chez IBM France où il a été successivement Ingénieur Technico-Commercial, Auditeur Interne et Contrôleur Budgétaire. Il est ensuite Directeur Financier et du Contrôle de Gestion de Coty France (Groupe Pfizer), puis de la SAGA (Groupe Rothschild).

À partir de 1980, il se consacre totalement à l'audit interne comme Directeur de l'Audit de L'Oréal, puis de Pinault et enfin de Bull.

Ancien Administrateur et Vice-Président de l'Institut de l'Audit Interne (IFACI), ancien Administrateur de l'Association Française d'Audit et de Conseil Informatique (AFAI), Étienne BARBIER exerce maintenant une activité de conseil indépendant spécialisé dans le management de l'audit interne : politique d'audit, création, développement, recentrage, organisation et gestion de la fonction, assistance au recrutement, « audit de l'audit »,...

Étienne BARBIER est également l'auteur de l'ouvrage *L'audit interne, permanence et actualité*, dont la troisième édition est parue en 1996.



192, Bd Saint-Germain, 75007 Paris
Tél. +33 1 44 39 74 00 - Fax +33 1 45 48 46 88
Internet : www.maxima.fr

© Maxima, Paris 1999
ISBN : 2-84001-191-3

« Toute représentation ou reproduction, intégrale ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur, ou de ses ayants droit, ou ayants cause, est illicite (loi du 11 mars 1957, alinéa 1^{er} de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code pénal. La loi du 11 mars 1957 n'autorise, aux termes des alinéas 2 et 3 de l'article 41, que les copies ou reproductions. »

Sommaire

<i>Prologue</i>	9
<i>Lettre ouverte</i>	11
1. MAITRISEZ VOTRE INFORMATION ET VOTRE ACTION	17
De quoi s'agit-il ?	17
Les risques d'hier, d'aujourd'hui et de demain	24
Organisez et réussissez votre contrôle interne	29
2. À QUOI DONC SERT L'AUDIT INTERNE ?	35
Attentes et propositions	35
De l'indépendance	41
Vrais ou faux problèmes ?	44
3. DES CHEMINS D'AUDIT	47
Quoi de neuf ?	47
Flashez !	49
À vos benchmarks, prêts ?	51
Audite-toi et l'audit interne t'aidera	52
4. DES TERRAINS D'AUDIT	57
À propos du PAF	57
« Terrae incognitae »	58
Businessprocessreengineerez-vous !	60
Au voleur !	62
Et pourquoi pas un boulier ?	65

5.	BOOSTEZ VOTRE AUDIT INTERNE !.....	71
	À la recherche de l'intelligence.....	71
	Voyage en auditland.....	77
	Les angoisses du capitaine Haddock.....	81
	À la recherche de l'excellence	85
6.	DE L'EXTERNALISATION.....	91
	De l'externalisation en général	91
	De l'externalisation de l'audit interne en particulier	96
	Une dynamique de complémentarité entre internes et externes	102
7.	DES AUDITEURS INTERNES.....	107
	« Aux vertus qu'on exige dans un domestique... »	107
	Composez le cocktail gagnant !	109
	Et managez ce cocktail gagnant !	114
	Y a-t-il aussi une spécificité française de l'audit interne ?.....	117
	<i>Épilogue : la clef des songes.....</i>	<i>121</i>

SIRE,

Ayant dévoué tout mon temps et toutes mes forces, au service de VOTRE MAJESTÉ, depuis qu'ELLE m'a appelé à la place que j'occupe, il est sans doute précieux pour moi d'avoir un compte public à lui rendre du succès de mes travaux et de l'état actuel de ses Finances.

Mais quelque prix que doive mettre un Serviteur fidèle à ce tableau de sa conduite, cependant j'eusse renoncé à cette satisfaction, et j'eusse réuni ce nouveau sacrifice à tant d'autres, si je n'avais pensé, que la publicité d'un pareil compte, et son authenticité, pouvaient être infiniment utiles au bien des affaires de VOTRE MAJESTÉ... Les ténèbres et l'obscurité favorisent la nonchalance ; la publicité au contraire ne peut devenir un honneur et une récompense, qu'autant qu'on a senti l'importance de ses devoirs, et qu'on s'est efforcé de les remplir. Ce compte rendu, mettroit aussi chacune des personnes qui composent les Conseils de VOTRE MAJESTÉ à portée d'étudier et de suivre la situation des Finances ; connaissance importante, et à laquelle toutes les grandes délibérations doivent se lier et se rapporter.

... Une cause du grand crédit de l'Angleterre, c'est, n'en doutons point la notoriété publique à laquelle est soumis l'état des Finances. Chaque année, cet état est présenté au Parlement, on l'imprime ensuite ;...

En France, on a fait constamment un mystère de l'état des Finances ; ou si quelquefois on en a parlé, c'est dans des préambules d'Edits, et toujours au moment où l'on voulait emprunter ;...

Compte
RENDU AU ROI,
Par M. NECKER,
Directeur général des Finances.
Au mois de Janvier 1781.
Imprimé par ordre de SA MAJESTÉ



Prologue

Connaître, étudier, délibérer avant d'agir. Mais aussi publier, communiquer : les ténèbres et l'obscurité favorisent la nonchalance.

Le compte rendu de Necker est un rapport d'activité, mais aussi à bien des égards un rapport d'audit. Il décrit sans fard, avec rigueur et précision, nombre de turpitudes et de situations héritées du passé qu'il faudrait avoir le courage de corriger, il en analyse les causes et les effets, il recommande des remèdes et incite vigoureusement à les mettre en œuvre. Comme tout rapport d'audit, il comporte même des annexes : l'état des revenus et des dépenses, la carte des gabelles....

Necker avait compris avant la lettre qu'il faut maîtriser l'information et maîtriser l'action. On pourrait dire maîtriser l'information pour maîtriser l'action. C'est la nature et l'objet du contrôle interne.

Necker sollicite avec déférence mais fermeté, et obtient du souverain, que son compte rendu soit imprimé et diffusé. Toutes les vérités sont bonnes à dire et doivent être dites, mais en l'occurrence, son franc-parler lui vaut tellement d'ennemis qu'il doit démissionner en mai 1781. Toutefois les faits sont têtus et on le rappelle en 1788, avant de le renvoyer le 11 juillet 1789, et de le rappeler à nouveau quelques jours après sous la pression des événements. Cette fois, il est évidemment trop tard.

Arrêtons là ce parallèle historique, le poursuivre serait abusif.

L'expérience nous a donc appris qu'il faut être lucides, courageux et conduire le changement sans retard. Il faut ou il faudrait, car le conservatisme, la défense des positions acquises, la peur du lendemain, restent tellement collés à la nature humaine que des aiguillons sont toujours nécessaires pour combattre la nonchalance.

L'auditeur interne n'est certes pas ministre des Finances, mais n'est-il pas bouffon du roi ? Encore faut-il que le roi veuille et sache utiliser ses services.

L'ambition de ce livre est de convaincre le roi qu'il y a tout intérêt.

Lettre ouverte

Monsieur le Président,

Votre temps est précieux, aussi je n'en abuserai pas.

J'entends souvent dire par vos porte-parole (pour des raisons évidentes, vous ne pouvez pas le dire vous-même) que le contrôle interne et l'audit interne ne sont pas vos priorités, et vous avez raison. Peut-être même, cela vous ennuie-t-il profondément et d'une certaine manière, je le comprends.

Il est inutile de ressasser les banalités sur la complexité du monde contemporain et la rapidité des changements. Vous êtes au four et au moulin pour assurer une place au soleil à votre entreprise, aujourd'hui et demain. Garantir la rentabilité des capitaux investis et surveiller vos cours de bourse, être et rester présent sur vos marchés avec les meilleurs produits, veiller à saisir les opportunités offertes par l'Euro et la globalisation, restructurer, acheter des activités nouvelles et en céder d'autres, nouer des alliances et des partenariats, préparer une mini ou une mégafusion, vous défendre d'un raid, vous impliquer personnellement dans la communication. Sans parler des sollicitations à venir témoigner au prochain dîner-débat de votre association d'anciens élèves que vous ne pouvez pas refuser une fois de plus, ni de votre participation active à quelques clubs de dirigeants. Vos journées sont bien remplies et ne coulent pas comme un long fleuve tranquille.



Le contrôle interne et l'audit interne ne sont donc pas vos priorités.

Ils sont en revanche un préalable.

Un préalable parce que si votre organisation n'est pas bien huilée, vous n'aurez pas la sérénité ou du moins la disponibilité d'esprit pour vous consacrer à l'essentiel. Malheureusement, entre nous, justement, tous les rouages ne sont pas bien huilés et les équilibres sont fragiles et volatils.

La stratégie que vous avez définie avec votre comité exécutif et votre conseil d'administration n'est pas mise en œuvre dans ses prolongements industriels, commerciaux et financiers avec toute la diligence et la rigueur souhaitables. L'organisation et les comportements ont du mal à évoluer pour servir prioritairement le client ; le dernier benchmark de vos frais de structure montre que vous n'êtes pas parmi les meilleurs ; plusieurs indicateurs vous font penser que votre politique d'achats aurait sérieusement besoin d'être revue. L'homme providentiel que vous avez recruté à l'extérieur pour développer un nouveau métier n'en fait qu'à sa tête, refuse de se plier aux règles de la maison et finalement vous coûte considérablement plus que prévu pour des résultats peu encourageants. Vous n'avez pas l'information dont vous avez besoin pour prendre vos décisions ; vos commissaires aux comptes vous font malencontreusement part d'une insuffisance de provision à quelques jours de la présentation des résultats aux analystes financiers. La négligence d'un de vos préposés pourrait vous valoir des ennuis à titre personnel avec l'inspection du travail ; une malversation récemment révélée coûte cher

en argent et, plus encore, ternit l'image du groupe tout comme l'incident de production qui a obligé à rapatrier d'urgence une série défectueuse ou encore celui qui a pollué les terrains dans lesquels se déversent les eaux usées de votre usine... Je m'arrête là, je ne voudrais pas vous rappeler trop de mauvais souvenirs ni être cause d'un cauchemar. Mais c'est vrai, avec tout cela, vos préoccupations sont détournées de l'essentiel.

Vous avez compris l'objet de mon propos, il y a quelque part des faiblesses dans votre organisation, en l'occurrence des faiblesses de contrôle interne. Car Monsieur le Président, le contrôle interne n'est pas (seulement) ce que vous croyez. C'est tout un dispositif, un processus disent certains techniciens de la chose, qui sous-tend de grandes ambitions : nous en parlerons plus loin si vous le voulez bien.

Et l'audit interne me direz vous : il est justement là, à votre disposition, pour relayer vos préoccupations sur tous ces sujets. Quelle prétention rétorquerez-vous ! Oui et non. Oui, parce qu'on pourrait conclure que les auditeurs internes devraient être omniscients. Non, car il ne s'agit en réalité que de contrôle interne, c'est-à-dire d'huile dans les rouages. Encore faut-il si vous le voulez efficace, que vous lui apportiez votre soutien, simplement en manifestant en paroles et en actes, aux yeux de tous, votre attachement à un bon contrôle interne. N'ayez crainte, votre directeur de l'audit vous dira comment faire, il vous proposera une vision pour le contrôle interne et l'audit interne, car il connaît son métier et si ce n'est pas le cas, remplacez le. Mais voyez le fréquemment, ou mieux, voyez le régulièrement (il me semble d'ailleurs que

vous reportez bien souvent vos rendez-vous). Non pas pour qu'il vous raconte les petits potins des chaudmières de vos filiales, mais pour recueillir son vécu réel, non déformé, de votre entreprise, pour qu'il vous donne la température du contrôle interne et attire votre attention, au-delà des rapports d'audit, sur les dysfonctionnements d'ordre général que vous devez connaître. Et profitez-en pour lui faire part de vos propres préoccupations : il en tiendra compte dans son travail.

Votre audit interne est de bonne qualité, je n'en doute pas ; malgré tout il n'a probablement pas encore fait la moitié du chemin à parcourir pour donner sa pleine mesure. Bientôt, vous le considérerez comme irremplaçable. Bien sûr, cela dépend largement de l'ambition que vous lui fixerez. Sa mission ne se résume pas, comme peut-être vous la voyez, à relever les erreurs comptables, la manipulation des résultats, le non-respect des procédures, les petites et grandes magouilles, les frais de représentation somptuaires et les actes anormaux de gestion. Elle est d'une autre ampleur.

Vous vous souvenez sans doute que déjà en 1916, Fayol, quelque peu décrié aujourd'hui mais finalement impérissable, considérait le contrôle, on dirait maintenant l'organisation du dispositif de contrôle interne, comme l'un des cinq piliers du « commandement », disons du management pour faire plus moderne.

Et manager est aussi l'art de combiner ordre et désordre. Le désordre productif ne porte ses fruits que dans un environnement sous contrôle. Hervé

Sérieyx a écrit dans son ouvrage « Mettez du réseau dans vos pyramides¹ » qu'il faut faire cohabiter les forces de maintien (les gestionnaires) et les forces de remise en cause (les innovateurs), que cette cohabitation est toujours difficile, conflictuelle, mais c'est à ce prix que l'organisation peut évoluer sans exploser, vivre sans se scléroser. Car tel est bien l'enjeu, en effet.

Voilà, Monsieur le Président, j'espère ne pas avoir été trop long et vous remercie pour votre attention. J'espère surtout vous avoir convaincu de prendre connaissance des quelques propos qui suivent puis d'en discuter avec votre entourage. C'est sans doute un peu marginal par rapport à vos lectures habituelles, mais cela vous évitera peut-être quelques désagréments dans le futur. C'est en tout cas mon vœu le plus cher.

Dans l'attente, je vous prie de croire, Monsieur le Président,...

Note

1. Hervé Sérieyx, Hervé Azoulay, Groupe CFC, *Mettez du réseau dans vos pyramides*, Village Mondial, 1996, p. 40.



Maîtrisez votre information et votre action

De quoi s'agit-il ?

Mon premier est une fusée à cinq étages. Mon second, ce sont les trois satellites que va lancer la fusée. Mon troisième, ce sont les quatre dimensions de l'espace et du temps dans lesquelles ces satellites vont naviguer. Mon tout constitue un grand progrès. Qu'est-ce que c'est ?

Les initiés ont déjà trouvé la bonne réponse mais découvrons ensemble ce que recouvre cette métaphore.

Et pour commencer, les cinq étages de la fusée.

Le premier étage est le plus important puisque, par définition, il est à la base de l'opération. Pour qu'une organisation humaine fonctionne correctement, ceux qui en ont la charge doivent définir avec suffisamment de précision les objectifs et les responsabilités confiés à chacun et s'assurer de la capacité professionnelle et morale de tous à les assumer. C'est ce qu'on appelle l'environnement de contrôle.



La bonne fin des objectifs que se fixe l'organisation est soumise à des risques sans cesse renouvelés qu'il convient d'identifier et de gérer au mieux. C'est le deuxième étage : l'évaluation des risques.

Partant, on prendra des dispositions pour limiter la survenance de ces risques ou en tout cas pour en limiter les effets pervers : on appliquera donc des normes, des procédures, on approuvera, autorisera, vérifiera, rapprochera, appréciera tout ce qui doit l'être ou plutôt tout ce qui vaut la peine de l'être. Les activités de contrôle constituent ainsi le troisième étage de la fusée.

Information et communication, le quatrième étage, représentent en quelque sorte le système nerveux de la fusée, permettant à chacun de gérer et de contrôler l'activité qui lui est confiée. Ce système porte à la connaissance des autres, où qu'ils soient, ce qu'ils ont à connaître et permet de recevoir de leur part ce qu'ils ont à faire connaître.

Dans un avion, il faut un pilote ; dans cette fusée, le pilotage est assuré par le cinquième étage. C'est en quelque sorte l'ordinateur de bord qui surveille en permanence le bon fonctionnement des quatre premiers étages. Programmé convenablement, il réagira en temps et en heure aux éventuelles défaillances et inadaptations. Dans l'entreprise, tout le monde est concerné par ce bon pilotage, en fonction du niveau de responsabilité de chacun : plus on est haut placé, plus on est responsable. L'audit interne n'est que le vigile de cette responsabilité collective.

Très bien, notre fusée a décollé, elle s'en va à bonne allure vers l'orbite qui lui a été assignée. Mais pour faire

quoi ? Comme nous l'avons dit, pour y placer trois satellites.

Le premier apporte à tous l'information de qualité à laquelle ils ont droit, information financière, de gestion, quantitative ou qualitative.

Le second veille au respect des lois, des règles et des plans.

Le troisième ambitionne une gestion efficace des opérations, l'utilisation optimale des ressources, le respect des objectifs, la préservation du patrimoine.

Vaste programme ! Et cela dans les trois dimensions de l'espace que sont les entités opérationnelles, les activités fonctionnelles et les opérations transverses. Sans oublier la quatrième dimension, le temps, qui conduit à relativiser ce qui s'est passé hier avec ce que l'on sait aujourd'hui et que l'on aimerait projeter sur demain.

Les initiés auront donc identifié les cinq « éléments » et les trois « objectifs » qui s'appliquent à toutes les « dimensions » d'une organisation, un « processus » communément dénommé « contrôle interne ». A chacun sa sémantique. D'autres préfèrent parler de « *business control* », de « *business risk control* » ; pourquoi pas si cela leur paraît plus clair et en tout cas ça fait plus moderne. Pour ma part, ma préférence va à « dispositif ». Vous pouvez aussi communiquer sous la formule suivante : « maîtrisez votre information et votre action ». Bien qu'un peu ambitieuse, elle est plus explicite quant à l'objet et elle fait moins peur.

Un processus donc, dont le propriétaire ne peut être que l'entreprise toute entière, chargée de le mettre en œuvre, en copropriété en quelque sorte. Comme déjà noté, l'audit interne n'est là que pour veiller à cette mise en œuvre.

J'ai entendu : « *le contrôle interne est un système de management* ». Peut-être, mais la formule est source de malentendus. C'est surtout un état qui s'impose, quel que soit le modèle organisationnel en place, plutôt qu'un système que l'on peut choisir parmi d'autres. C'est une exigence qui permet l'épanouissement de tous les systèmes.

Quoi qu'il en soit, j'incite les non-initiés à approfondir le sujet en lisant les cent premières pages du rapport d'un groupe de professionnels curieusement baptisé « *coso* », rapport fort heureusement traduit en français¹. En dépit de quelques présentations contestables, c'est la bible en la matière dont tous les auteurs font l'exégèse et que tous déclinent avec raison, chacun dans son style. Elle ne contient aucune vérité révélée et se contente de structurer, approfondir et formaliser ce qui était déjà perçu ou écrit de-ci, de-là, et c'est bien ainsi. Président, demandez le *coso* à votre directeur de l'audit interne, il l'a nécessairement dans sa bibliothèque.

À propos de fusée, le rapport de la commission d'enquête constituée après l'échec du premier lancement d'Ariane V avait prôné « *une organisation plus transparente de la coopération entre les partenaires du programme* » doublée « *d'une définition nette des responsabilités* ». Un rapport d'audit dont les recommandations pour un meilleur contrôle interne ont été mises en œuvre à en juger par le succès du second lancement...

Certes, un bon contrôle interne ne suffit pas pour aller sur la lune, mais il semble indispensable pour avoir quelque chance d'y arriver.

De même, un bon code de la route ne suffit à supprimer les accidents, pas plus qu'un bon contrôle interne n'est une assurance tous risques. L'état du réseau routier (la qualité des actifs et de leur financement), l'intensité de la circulation (la rapidité des changements), les conditions météorologiques (la conjoncture), l'adresse des conducteurs (la capacité des managers à prendre les bonnes décisions), sont des facteurs déterminants. Mais l'existence d'un tel code et son respect contribuent à affronter les aléas. Le contrôle interne, il est vrai, ne se réduit pas à un code. Et ne prolongeons pas trop la comparaison : les auditeurs se défendent d'être des gendarmes, et ni les auditeurs ni les gendarmes ne sont des juges. Mais les uns et les autres ont un rôle préventif.

Un bon contrôle interne est signe de cohérence entre des stratégies claires et pertinentes (le choix des métiers sur lesquels il est opportun de se positionner), les politiques d'accompagnement (assurant un bon équilibre à long terme entre les attentes des actionnaires, des clients et du personnel), les organisations, les systèmes et les procédures qui en découlent, ainsi que le pilotage de leur application. Que cette chaîne d'excellence présente un ou plusieurs maillons faibles, il en résultera une rupture entre la pensée et l'action et un risque de ne pas atteindre les objectifs.

Le contrôle interne est donc affaire de cohérence ; il est de nature à la fois politique et organisationnelle. Il

s'applique à des facteurs formels (procédures, règlements...), et à des facteurs informels (éthique, compétence, communication...).

Le contrôle interne n'est évidemment pas une fin, simplement un moyen au service de la création de valeur.

Un bon contrôle interne repose sur la confiance *a priori* mais ménage des possibilités de contrôle *a posteriori*, car l'adhésion à l'ambition commune n'est pas unanime. Il convient donc d'être vigilant contre la fraude, contre les actes anormaux de gestion et contre les mouvements centrifuges.

La définition des responsabilités est un élément essentiel du contrôle interne. La délégation de responsabilité également. Mais déléguer n'est pas défausser.

Un bon contrôle interne assure l'opérabilité grâce à un bon équilibre, évitant le « trop » et le « pas assez » de contrôle ; il concourt au succès des opérations et ne les entrave pas.

La qualité ne se substitue pas au contrôle interne, pas plus qu'un service qualité ne se substitue à un service d'audit interne. Le contrôle interne précède la qualité puisque la qualité implique le contrôle interne, elle est un produit du contrôle interne, elle est signe de bon contrôle interne. En retour les exigences de qualité incitent à améliorer le contrôle interne.

Que certains, à l'extérieur comme à l'intérieur de l'entreprise, aient pu dévoyer le mouvement qualité jusqu'à en faire un business juteux ou une bureaucratie stérile,

est regrettable. Par ailleurs, si la certification apporte une garantie de qualité au client et constitue par là même un slogan publicitaire, ISO 9000 ou autres n'apporte pas réponse à toutes les ambitions de qualité de gestion de l'entreprise. Il n'en reste pas moins que la recherche de la qualité donne l'occasion de remettre à plat le contrôle interne des processus tournés vers la satisfaction des clients, et c'est déjà beaucoup.

Où sont donc passés nos référentiels d'antan ? Où sont nos repères ? Les restructurations et réorganisations à répétition rendent caducs les manuels de procédures qui remplissaient les rayons des étagères de tout directeur administratif et financier. Cela a du bon en ce sens que de temps en temps il faut ouvrir la fenêtre, faire un grand nettoyage de printemps et faire place à l'imagination. Mais cela a aussi pour effet de détruire le contrôle interne : des situations qu'il ne faut pas laisser s'éterniser et des virages pas simples à négocier !

Peut-être, dans ce sens, serait-il opportun de développer quelques référentiels professionnels génériques comportant les fondamentaux du contrôle interne des opérations industrielles, commerciales et de services, pour chaque branche d'activité, comme cela existe pour les opérations financières ou pour la gestion de l'informatique et des systèmes d'information ? Cela pourrait aider chaque entreprise à construire son propre référentiel d'application, puis dans un stade ultérieur, son analyse des risques ; nous y revenons plus loin.

Il est courant de dire : le contrôle interne ne se décrète pas. Au sens figuré cela reste vrai, mais au sens propre cela ne l'est plus dans des secteurs aussi importants que la sécurité sociale et les banques.

Le décret 93.1004 du 10 août 1993 et l'ordonnance 96.344 du 24 avril 1996 ont organisé le contrôle interne et sa surveillance dans les caisses de sécurité sociale.

Dans son règlement 97.02, la commission bancaire a contraint les établissements financiers à mettre en place tout un dispositif de contrôle interne, décrivant avec force précision les moyens qu'elle juge nécessaire pour atteindre les résultats souhaités dans ce domaine. Bien que tardive, cette disposition paraît judicieuse au vu de tels ou tels sinistres, illustrations ô combien spectaculaires et coûteuses de toutes les turpitudes d'une certaine forme de gouvernement, de direction, de management et de contrôle des entreprises, turpitudes que le précédent règlement 92.02 ne semble pas avoir pu prévenir.

Comme quoi les lois et règlements sont insuffisants s'ils ne sont pas supportés par une ferme volonté de mise en œuvre au niveau le plus élevé. L'esprit plus que la lettre en quelque sorte ; au sens figuré, le contrôle interne ne se décrète toujours pas.

Les risques d'hier, d'aujourd'hui et de demain

Il y a peu, un journal économique titrait d'une manière surprenante : « le contrôle interne est toujours d'actualité ». Un scoop sans doute, en tout cas un scoop rassurant puisque cela signifie que son auteur a bien compris que les organisations étaient hier soumises à des risques, qu'elles le sont encore aujourd'hui et le seront sans nul doute encore demain.

Un risk manager a récemment cité Ralph Waldo Emerson : « dès qu'il y a vie, il y a danger ». Il faut mé-

diter sur l'affaire du sang contaminé. Ne pouvant imaginer un seul instant que des personnalités politiques administratives ou scientifiques éminentes aient envoyé délibérément des personnes à la mort, il faut en conclure que ces personnalités n'avaient pas conscience des risques qu'elles prenaient. C'est-à-dire qu'à leurs yeux, l'éventualité de survenance de ces risques était tellement non pas faible mais nulle, impensable, irréelle, comme virtuelle, qu'elles les ont ignorés et ne les ont même pas identifiés. Malheureusement, les risques se sont concrétisés. Responsables ? Sûrement. Pas coupables ? Cela dépend de quoi. Coupables sans doute de ne pas avoir mis en place et fait fonctionner convenablement une organisation de veille efficace et indépendante propre à alerter qui de droit, avec force, en temps et en heure : tels sont les enjeux de la sensibilité aux risques que l'on dénomme pudiquement potentiels. Outre que, dans l'exercice de leurs activités, les entreprises industrielles peuvent être et sont également cause de catastrophes mortelles, elles se comportent souvent avec les mêmes faiblesses sur des sujets qui pour être moins sensibles n'en sont pas moins fort coûteux.

Cette conscience du risque est à la base du contrôle interne, lequel se décline à partir d'une analyse des risques. Et c'est ici que les difficultés commencent.

Il existe bien des ouvrages et des manuels qui inventorient les risques standards en une litanie ronronnante de questions qui paraissent parfois bien naïves et en tout cas théoriques. C'est excellent pour sensibiliser les étudiants à ce qui les attend ou pour servir de pense-bête lorsque l'on a un trou de mémoire, mais je ne pense pas que cela présente un réel intérêt pratique, si ce n'est

de fil conducteur, pour les professionnels. Car ces outils sont forcément conçus à un niveau de généralité qui n'est pas adapté à la taille, à la diversité et à la complexité des organisations et des processus. Remarque qu'il faut tempérer lorsque ces litanies s'appliquent à des domaines très régulés, très standardisés, très normés ou très techniques comme le sont certains aspects de la sécurité des réseaux informatiques ou du respect des obligations légales relatives aux comptabilités informatisées. Et encore, sous réserve d'un minimum d'adaptation au contexte de l'entreprise.

À chaque organisation donc de procéder à l'analyse des risques qui lui sont propres, selon une méthode qu'il lui appartient de définir. Les professionnels ont esquissé deux approches, l'une et l'autre nécessitant une segmentation préalable de l'entreprise en ses composantes organisationnelles.

La première consiste à inventorier deux types de risques.

Ceux qui affectent l'intégrité et donc la sécurité des actifs corporels, incorporels, humains et informationnels, que ce soit par accident, par négligence ou par malveillance.

Ceux qui affectent l'efficacité de l'emploi de ces actifs, que ce soit par défaut d'organisation ou par défaut de fonctionnement.

La seconde distingue trois niveaux de risques.

Les risques stratégiques découlant d'une démarche défaillante d'élaboration de la stratégie, ainsi que ceux découlant d'une mise en œuvre défaillante de la stratégie.

Les risques de processus qui affectent les flux matériels, monétaires et informationnels, transverses à

l'organisation, aux plans de leur efficacité et de leur sécurité.

Les risques affectant les actifs et les activités des entités.

Cette seconde approche, peut-être plus délicate à mettre en œuvre, est mieux raisonnée et plus pertinente car elle permet un bon maillage, consolidé et matriciel, des risques, et comporte moins de dangers de dérive bureaucratique que la première. Elle n'ignore pas les risques, souvent cachés, inhérents au fonctionnement en réseau. Elle est aussi mieux adaptée pour répondre à des préoccupations de direction générale car elle distingue clairement les risques stratégiques et les risques d'exploitation.

Mais attention, quelque approche que l'on choisisse, à vouloir tout et trop considérer, l'établissement d'une telle cartographie comporte un risque d'enlissement, un risque de ne jamais aboutir ou d'aboutir à des aberrations. Quelques indicateurs permettent de baliser l'essentiel : le caractère théorique ou réaliste du risque, le degré de probabilité de survenance, la gravité des conséquences. Ainsi, le risque de défaillance comptable est faible dans une bonne organisation, alors que le risque stratégique d'une politique commerciale inadaptée à un environnement concurrentiel est élevé. Il faudra donc hiérarchiser les risques et prendre en considération, avec des pondérations appropriées, des facteurs aussi différents que l'importance stratégique ou financière, la remontée d'indicateurs révélant des défaillances d'exploitation, les risques d'image, ceux inhérents à la qualité du contrôle existant ou supposé. Les risques situés aux marches du groupe : éloignement géographique ou opérationnel (métiers exogènes), nou-

velles activités, projets. Les risques inhérents aux changements, externes comme internes, aux nouvelles organisations qui balayent les contrôles existants. Ainsi, un changement de dirigeant s'accompagne presque toujours d'un changement d'organisation ou de mode de fonctionnement, quand on ne jette pas l'existant aux orties, car l'entrant veut prendre le pouvoir rapidement et sans faiblesse, même et surtout s'il a été adoubé par son prédécesseur : ces changements comportent des risques nouveaux auxquels il vous faut être particulièrement attentif, président.

Certains considèrent le système d'information comme l'épine dorsale du contrôle interne car appelant une vision globale contre l'anarchie, il doit intégrer les risques organisationnels notamment ceux inhérents à la décentralisation. Ceux-là donc suggèrent d'aborder l'analyse des risques à partir du système d'information : cette démarche a sans doute une utilité pratique, mais elle est limitée car impuissante à couvrir la totalité des risques.

Quoi qu'il en soit, l'initiative et le pilotage du projet d'analyse des risques incombent par nature au niveau le plus élevé de l'organisation : président, directeur général, comité exécutif. Pour autant, la direction de l'audit interne en est le starter et la cheville ouvrière pour compte des dirigeants, car cela relève de sa mission de promotion et d'appropriation du contrôle interne par tous les niveaux de responsabilité et parce qu'un bon contrôle interne passe par un travail d'identification, d'évaluation et de hiérarchisation des risques.

Concrètement, les services d'audit interne sont mandatés pour proposer des objectifs précis à une telle démarche, pour en étudier les modalités et soumettre un

projet au comité exécutif, qui en débat, demande des approfondissements et des aménagements, avant de faire sienne la version définitive.

La mise en œuvre effective relève de chaque membre de l'équipe dirigeante pour ce qui le concerne ; l'appui opérationnel et le soutien logistique qu'il reçoit de l'audit interne ne le déchargent pas de cette responsabilité. On pourrait dire que la direction générale est maître d'ouvrage et l'audit interne maître d'œuvre du projet.

Organisez et réussissez votre contrôle interne

« Le contrôle interne est l'affaire de tous, et au premier chef l'affaire du patron », dit-on. Oui, à condition que ce ne soit pas pour botter en touche.

Face à l'imprévisibilité, à la rapidité des mutations, les meilleurs plans à long terme pouvant être mis à mal par les aléas du court terme, il convient d'assurer la réactivité aux risques et de maintenir l'entreprise en état de contrôle interne « en temps réel ». Cette mission peut être confiée à un comité de contrôle interne. Un comité de plus ? Non, car il devrait se substituer par mutation et par élargissement de responsabilités à des comités existants : comité d'audit interne, comité interne d'audit, comité des risques... Ce comité de contrôle interne, permanent, matérialise l'ambition et la vision de l'entreprise dans cette matière.

Le comité de contrôle interne a une double mission : organiser la veille et stimuler l'action.

Organiser la veille, c'est faire établir la cartographie globale des processus, des risques et des contrôles, c'est

s'informer par tous moyens des dysfonctionnements de toute nature, c'est identifier les risques émergents. Stimuler l'action, c'est étudier, proposer, faire mettre en œuvre les projets d'amélioration du contrôle interne pour plus d'efficacité et moins de coût, c'est favoriser les échanges entre partenaires concernés, c'est aussi stimuler les programmes d'auto-évaluation.

Ce comité réunit les acteurs et les gardiens du contrôle interne sous la présidence d'un dirigeant. Y seront notamment présents ou représentés, les responsables d'organisation, de systèmes et procédures, de contrôle financier, de gestion des risques et de contentieux, de sécurité, d'éthique, de ressources humaines, de processus. Le directeur de l'audit interne est bien placé pour en assurer le secrétariat.

Le comité organise ses travaux en sessions plénières et en groupes de travail, selon les besoins, et peut multiplier son action au travers de comités de filiales qui sont son prolongement homothétique. Il est dans son domaine le correspondant du comité exécutif, du comité d'audit, des auditeurs externes, des organismes certificateurs de qualité.

Le comité de contrôle interne met et maintient l'entreprise en état de contrôle interne, alors que le comité d'audit veille à ce que cette ambition soit réalisée. C'est dans cet esprit que j'ai proposé : « le comité d'audit est au comité de contrôle interne ce que la cerise est au gâteau », validant en quelque sorte sa bonne cuisson. La formule a été mal reçue par certains qui ont jugé ces propos iconoclastes à l'égard de l'institution naissante si prometteuse que sont les comités d'audit, à l'égard des

administrateurs qui les composent et de leurs interlocuteurs commissaires aux comptes. Craignent-ils que le comité de contrôle interne fasse de l'ombre au comité d'audit ? Il n'en est évidemment rien : simplement, à chacun sa responsabilité et les administrateurs et commissaires aux comptes ne peuvent que se réjouir de mettre leur cerise sur l'excellent gâteau que leur aura préparé le comité de contrôle interne.

Et on observe une retombée inattendue du mouvement de *corporate governance* : nombre de présidents également membres de comités d'audit d'entreprises tierces, découvrent au sein de ces derniers les vertus insoupçonnées du contrôle interne. Une sorte de fertilisation croisée. Encore que certains se montrent plus exigeants chez les autres qu'ils ne le sont chez eux. Fais ce que je te dis...

Pourquoi d'ailleurs ne pas faire signer aux administrateurs une « déclaration d'acceptation de responsabilité » lors de leur prise de mandat, par laquelle ils témoigneraient de leur connaissance des fondamentaux du contrôle interne, de leur reconnaissance de son importance dans la bonne conduite des opérations ainsi que de leur responsabilité particulière dans la surveillance de son implantation ? Que les gouvernants gouvernent et contrôlent ; sur ce dernier point leurs responsabilités ne sont pas suffisamment formalisées ni impliquantes.

Toujours est-il qu'une enquête a montré que les comités d'audit manifestent un intérêt croissant pour les travaux de l'audit interne et donnent ainsi du poids à ses interventions : par leur existence même et par leurs questionnements, ils stimulent à tous les niveaux la

prise de conscience de l'importance du contrôle interne et amplifient les messages que délivre l'audit interne. Cet appoint est d'autant plus positif que le comité d'audit est tout autant un complément de compétence et d'expérience au service de l'entreprise, qu'un éventuel contre-pouvoir qui se manifesterait surtout en période de crise.

La reconnaissance de l'audit interne par le comité d'audit constitue pour lui une exigence de qualité : capacité à positionner les problèmes au niveau et dans la sémantique des administrateurs, capacité à organiser la veille des risques, à les auditer, à communiquer. C'est un défi et une opportunité pour l'audit interne et surtout une opportunité pour le contrôle interne.

En résumé, l'audit interne est partenaire du comité d'audit et acteur du comité de contrôle interne.

Cette évolution est si stimulante que les auditeurs internes des entreprises publiques attendent avec impatience le jour où les conditions seront réunies pour permettre la mise en place de comités d'audit efficaces en leur sein. Curieusement, et sous réserve d'une exception connue qui confirme la règle, les effets pervers d'une loi dite de « démocratisation » semblent éloigner cette perspective : l'addition d'administrateurs représentant des intérêts divergents ne conduit pas spontanément à la convergence des objectifs. En tout cas en France, car il semble bien que les Allemands, qui pratiquent la cogestion, réussissent là où nous échouons.

Ainsi donc, président, vous qui avez la chance d'avoir un comité d'audit, n'attendez pas qu'il vous interpelle sur la qualité de votre contrôle interne, ou pire que la brigade financière débarque à votre siège social à six

heures du matin avec un mandat de perquisition parce qu'un contrat, mal rédigé par un de vos collaborateurs pourrait à tort laisser croire que... Dorénavant, les personnes morales aussi sont responsables pénalement, mais surtout les juges sont plus rigoureux qu'autrefois dans la recherche en responsabilité des personnes physiques.

Note

1. Coopers & Lybrand et IFACT, *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Ed. d'Organisation, Paris, 1994.

À quoi sert l'audit interne ?

Attentes et propositions

A quoi donc sert l'audit interne ? C'est la question un peu méchante que l'on pose après la révélation d'une erreur comptable ou d'une fraude que l'auditeur n'a pas détectée.

L'audit est une discipline qui relève autant de l'art que de la technique, suscite des réactions pas toujours rationnelles, et dont on attend des propositions complémentaires et parfois contradictoires les unes par rapport aux autres. Alors voici quelques libres propos sur le sujet.

Le rôle de l'audit interne se décline par rapport au contrôle interne ; il est donc de détecter les points faibles de la chaîne d'excellence déjà définie, excellence garantie par la cohérence interne de chacun des maillons qui la constitue ainsi que par la cohérence entre ses maillons que sont la stratégie, les politiques, l'organisation, les systèmes, les procédures et leur application effective. L'audit est ainsi un examen des cohérences, de toutes les cohérences.



Il en va du gouvernement des entreprises comme du gouvernement des pays : l'alternance semble se résumer parfois entre « mal faire une bonne politique » ce qui conduit à se planter dans le mur à très court terme, et « bien faire une mauvaise politique » ce qui conduit à se planter dans le mur à plus long terme, en se laissant aller insensiblement et doucement sur la voie de la facilité et de la fatalité. Encore que le rythme des changements s'accélère. Cela rappelle la situation rapportée par Necker dans son rapport d'audit au roi. Et comme Necker, l'auditeur interne n'a d'autre choix que de « pousser à bien faire une bonne politique ». « Pousser à bien faire... » cela veut dire que l'on incite à maîtriser la communication et l'action ; « ...une bonne politique », cela veut dire que l'on examine si tous les paramètres propres à définir une stratégie gagnante sur le long terme comme sur le court terme, ont bien été considérés et si cette stratégie est mise en œuvre d'une manière cohérente. Il appartient à l'auditeur de relever les incohérences et les faiblesses. Ce n'est pas chose facile, d'autant que ce rôle ne lui est pas encore pleinement reconnu. Mais c'est sa mission et cela se conquiert peu à peu.

L'audit interne pour constater le passé, pour accompagner les changements en cours et pour anticiper les risques futurs. Pour percevoir la réalité et susciter l'action.

On entend encore trop souvent « contrôle interne » pour « audit interne ». Autant le contrôle interne permet d'afficher de grandes ambitions, autant l'audit interne se doit de rester modeste.

Audit ou inspection ?

Clairement, dans les entreprises, l'audit est une fonction d'évaluation du contrôle interne.



Dans les administrations, dans le secteur para-public et dans certaines entreprises nationalisées, on rencontre l'inspection, ou l'inspection générale, ou le contrôle général, parfois en parallèle avec un service d'audit, parfois encore tenant lieu de service d'audit, et qui a pour charge de conduire des enquêtes sur des événements, des incidents, ou sur des agissements ou comportements individuels et collectifs, afin de mettre en évidence la réalité des faits et des responsabilités. Cette démarche, fondamentalement différente de celle de l'audit, est conduite par des hauts fonctionnaires ou des cadres de haut niveau, inspecteurs généraux ou contrôleurs généraux, pour certains en attente d'affectation ou en fin de carrière, et disposant d'une longue expérience dans leur corps d'origine.

Pour compliquer un peu les choses, dans les banques, l'audit est assuré par des inspecteurs, parfois relayés dans les structures opérationnelles ou transversales par des « contrôleurs internes » : encore une dénomination qui ne va pas dans le sens d'une clarification des concepts... Comprenez qui peut !

Et l'on observe beaucoup d'abus de langages entre audit et enquête, abus amplifiés par les médias. Ainsi, ils parlent d'audit du climat social pour désigner une enquête d'opinion auprès des partenaires sociaux, alors qu'un tel audit consisterait à examiner les paramètres de la gestion sociale : existence, cohérence et application des politiques d'organisation, de rémunération, d'évaluation, de formation, de communication.

Promouvoir plus d'efficacité tout en préservant les sécurités : deux objectifs qui ne vont pas naturellement de pair. Conformité, sécurité, efficacité, même combat !

Agitateur ou facilitateur ? Pour satisfaire à la mode, agitateur et facilitateur.

L'audit interne doit lui aussi apporter sa contribution à la création de valeur pour les actionnaires, pour les clients et pour le personnel. Il s'inscrit dans la finalité de l'entreprise.

Audit alibi pour faire semblant, audit flic pour faire peur, audit conseil pour bien faire. Voilà une fonction que chacun décline à sa guise, parfois pour le meilleur, parfois pour le pire.

Une problématique pour les dirigeants : l'audit interne est-il un coût, marginal de toute façon, un investissement, une opportunité ? C'est comme on veut, peut-être un peu tout cela, mais la réponse que l'on apporte définit l'ambition que l'on a. Lui demande-t-on de se pencher sur les petits problèmes ou sur les grands problèmes ? La réponse caractérise le positionnement et la crédibilité de l'audit.

Les clients sont d'accord sur les objectifs de l'audit interne quand on leur en parle en termes généraux. Ils le sont beaucoup moins quand on leur en parle dans des termes plus précis les concernant directement.

De fait, l'audit interne se heurte à des réticences dont les causes sont diverses et variées. Certaines qu'il lui appartient de corriger : une image déficiente ou une qualité de travail médiocre. D'autres qui pour une bonne part lui échappent : un certain mépris, la défense du pré carré et la crainte, toute relative, qu'il suscite. Président, à vous de jouer pour gommer ces attitudes regrettables.

En effet, trop nombreuses sont encore les entreprises et leurs dirigeants qui avec une certaine suffisance et un manque de curiosité, ne remettent pas en cause leur vision de l'audit interne, restent sourds à ce qu'il peut leur apporter, s'en tiennent à des schémas passéistes et ne cherchent pas à savoir comment d'autres utilisent leur audit. Il y a sans doute un défaut de communication ou un manque d'ambition de la part des auditeurs internes qui bafouillent lorsqu'on leur demande ce qu'ils font. Mais aussi une vision à base de clichés réducteurs, simplistes et confortables utilisés pour définir l'audit, arrange tellement de monde qu'elle est largement entretenue. Ceux-là attendent essentiellement de l'audit interne une garantie de conformité, la recherche des malversations perpétrées par les collaborateurs, un jugement sur les hommes, et, depuis peu, une assurance pour ne pas aller eux-mêmes en prison.

Si bien que les auditeurs internes ont eux aussi leur *expectation gap*. Ils écrivent un rapport sur les systèmes, le management, la qualité du management. La direction générale lit un rapport sur les hommes, les managers, la qualité des managers.

L'audit n'a d'autorité que morale.

L'audit n'a pas le pouvoir, car le pouvoir n'est pas au bout de la plume. L'audit est instrument du pouvoir, mais si l'on n'y prend garde, il peut devenir instrument de pouvoir.

L'audit interne pour intégrer les multiples préoccupations des gestionnaires de risques, des responsables de qualité, de sécurité, des opérationnels et des fonctionnels, des managers et des dirigeants. L'auditeur interne, un intégrateur ?

J'ai entendu : « *le contrôle de gestion assure un contrôle de résultat, l'audit interne un contrôle de méthodes* ». Ou encore : « *du contrôle de gestion au contrôle interne, du quantitatif au qualitatif, des chiffres aux processus* ». Ce sont des formules intéressantes, mais à consommer avec modération.

Auditer, c'est participer au processus de décision.

Le contrôle interne est un dispositif, ou pour faire plaisir aux techniciens, un processus. Une mission d'audit est un processus. La mission de l'audit interne n'est pas un processus. L'audit interne est une fonction.

L'audit interne, messenger du contrôle interne.

Le directeur de l'audit a un client obligatoire, la direction générale, qui le paye et fixe le prix... Des clients malgré eux, disent les mauvaises langues, les audités. Et un nouveau client, malgré tous les autres, le comité d'audit. Plus précisément, l'audit interne est au service des dirigeants et du management. Et par ricochet seulement au service du comité d'audit en ce sens qu'il lui apporte une meilleure visibilité sur la qualité du contrôle interne, facteur clé d'un bon gouvernement de l'entreprise. Cette complexité est une raison de plus pour passer avec tous un contrat de partenariat gagnant-gagnant.

L'audit interne a vocation à satisfaire tous ses clients. À répondre à toutes les attentes (ou presque). Attentes qu'il faut savoir susciter le cas échéant, certains clients manquant d'imagination, ou de courage. Il est de la responsabilité des auditeurs de sensibiliser les managers, les dirigeants, le comité d'audit, aux risques et particulièrement aux risques latents.

Hier mal nécessaire, l'audit interne est reconnu aujourd'hui comme un bien indispensable.

Historiquement, l'audit interne s'inscrit dans une philosophie de management *top-down* : diriger et contrôler. Aujourd'hui, le management fait appel au libre engagement de tous sur des objectifs communs. À l'évidence, on ne peut auditer aujourd'hui comme on auditait hier. Ce qui compte, c'est moins le respect des ordres et des normes que le souci de performance.

L'auditeur ne juge pas mais apporte à la hiérarchie des éléments factuels de jugement qui doivent être mis en regard d'autres considérations, l'histoire, l'environnement, les contraintes, les résultats obtenus, pour permettre un jugement.

À éviter : l'audit est le contrôle des contrôles. Qui alors fait le contrôle des contrôles des contrôles ? Et l'on peut continuer longtemps... À éviter surtout parce que ce n'est pas cela, c'est l'évaluation du dispositif de contrôle interne.

Lors d'une récente assemblée d'auditeurs, un prédicateur a proclamé : « *Nous croyons seulement en Dieu et auditons tout le reste* ». C'est paraît-il un proverbe américain contemporain. Le Pape n'est qu'à moitié rassuré.

De l'indépendance

Ce pourrait être un sujet de dissertation philosophique. C'en est d'ailleurs un, même dans l'entreprise, au moins autant qu'une question de management.



Certes, parler de l'indépendance de l'audit interne, c'est parler de son indépendance par rapport aux structures de management du groupe et donc de sa dépendance par rapport à la direction générale. C'est également parler d'une charte qui définira les modalités d'exercice de cette indépendance et de cette dépendance. C'est enfin rappeler que la relation directe du directeur de l'audit avec le comité d'audit ne saurait prévaloir sur la primauté de sa dépendance par rapport à l'exécutif : cette relation doit s'établir en toute transparence vis à vis de la hiérarchie, sauf cas tellement exceptionnels qu'il est inutile d'en parler. De sorte que, sauf dans ces cas là, on peut servir à la fois le pouvoir et le contre-pouvoir, puisque c'est ainsi que certains qualifient le comité d'audit.

C'est la culture de contrôle interne, matérialisée ici par la reconnaissance des normes professionnelles de l'audit interne par le conseil d'administration et son président, par le comité d'audit, par la direction générale, ainsi que la référence à ces normes dans la charte d'audit, qui constitueront le meilleur soutien de l'indépendance de l'auditeur.

Des réflexions ont été menées dans certains pays étrangers sur l'opportunité de créer des comités d'éthique professionnelle, composés de personnalités indépendantes, tels des dirigeants d'entreprises, voire d'anciens magistrats, qui auraient à apprécier les conflits pouvant survenir entre un auditeur interne et sa hiérarchie. Cela me semble être une fausse bonne idée. Car son fonctionnement supposerait que l'employeur accepte de s'en remettre à un arbitrage extérieur sur des sujets relevant de son pouvoir souverain ; c'est difficilement imaginable et arrivé à ce stade, un conflit grave re-

lèverait plutôt d'un tribunal de prud'hommes. Et seul un auditeur kamikaze, ou inconscient, ou aux abois, pourrait se lancer dans une telle procédure dont on voit d'ailleurs mal l'issue.

On écartera également la pratique du *whistleblowing*, défini aux États-Unis comme le colportage d'informations en dehors de l'organisation.

On peut en revanche imaginer la constitution d'une sorte de comité des sages organisé par la profession et auquel un auditeur ou un directeur d'audit en situation inconfortable pourrait s'adresser en toute confidentialité pour obtenir simplement conseil sur la conduite à tenir.

Mais l'appréciation de la véritable indépendance se situe ailleurs. On a récemment rappelé le propos de Danton : « *L'indépendance est une vertu. Elle ne se donne pas, elle se mérite* ». Elle suppose des sacrifices : un auditeur carriériste n'est pas tout à fait indépendant. L'indépendance hiérarchique par rapport au commanditaire de la mission est sans doute souhaitable mais pas toujours nécessaire et encore moins suffisante pour garantir une totale objectivité.

L'indépendance s'apprécie beaucoup plus en termes d'intégrité personnelle, de force de caractère, de compétence et de professionnalisme. Elle s'exprime par une liberté d'intervention, c'est l'auto-saisine, et par une liberté d'expression, celle d'écrire et de parler sans autre contrainte que le respect des règles professionnelles et des règles de bienséance. Même réelle, cette indépendance reste néanmoins sous tutelle.

Vrais ou faux problèmes ?

Vrai ou faux problème ? Faut-il opposer audit de conformité et audit d'efficacité ? La conformité pour elle-même n'aurait qu'un intérêt limité, statique et bureaucratique. Et poussée à l'extrême, l'obsession de conformité tuerait l'efficacité.

Mais la non-conformité aux règles internes se traduit par une perte d'efficacité car la finalité des règles est justement d'assurer l'efficacité, directement ou indirectement. Et si ce n'est pas le cas, il est temps de les changer.

La loi en revanche peut entraver l'efficacité et certaines entreprises n'hésitent pas à la violer délibérément, avec un risque d'amende minime au regard du gain attendu et surtout avec l'objectif avoué de la faire changer. Cela a été le cas pour l'ouverture des commerces le dimanche. Il est vrai qu'alors les auditeurs sont mal à l'aise avec leurs principes face à de telles décisions de direction générale. Mais que penser du non respect de la réglementation des horaires de travail par les cadres ? Les amendes sont telles et le sujet si aberrant que la législation évoluera sans doute.

Cela dit, il paraît difficile de contrevenir en permanence sans avoir de sérieux ennuis et donc une perte d'efficacité. Sauf bien sûr à ce que les gendarmes et les juges ne fassent pas leur travail.

Au total, il est incongru, et inefficace, d'opposer audit de conformité et audit d'efficacité alors que ce ne sont que les deux faces d'une même pièce, deux regards complémentaires. Les mêmes causes provoquent des dysfonctionnements en termes de conformité et d'efficacité et leur analyse est concomitante. Et l'audit de conformité est audit d'efficacité lorsqu'il s'attache à vérifier aussi la pertinence des règles.

Et pourtant, j'ai entendu lors d'un petit déjeuner débat : « *l'audit de conformité aux auditeurs et l'audit d'efficacité aux spécialistes* ». Avec de tels propos, la journée commençait mal. Heureusement, il y avait débat et nous étions là pour cela.

Donc non pas conformité ou efficacité, mais conformité et efficacité.

Et attention aux dérives : l'audit de conformité seul est tellement plus confortable pour l'auditeur qui y trouve un refuge de tranquillité dans la jungle de l'entreprise ! Veut-il s'assurer que les différences d'inventaire ont bien été analysées, ce que personne ne lui reprochera, ou veut-il s'assurer de la bonne efficacité de la politique de gestion des stocks, ce qui ne lui vaudra pas que des amis ?

Pour résumer, l'audit de conformité n'est efficace que s'il est accompagné d'un audit d'efficacité.

Vrai ou faux problème ? Faut-il opposer auditeur et consultant ? L'audit est par nature une fonction régalienne, il s'impose ; le conseil est par nature optionnel. Mais le métier de l'audit interne c'est la prévention, c'est l'évaluation, c'est le conseil en contrôle interne. Et qui dit conseil dit consultant. Est-il acceptable d'auditer sans conclure par des conseils ? Et peut-on conseiller sans avoir tant soit peu audité ?

Mais conseiller n'est pas mettre en place, encore moins prendre la place. C'est pour l'essentiel proposer des actions ou des axes de réflexion. C'est accompagner mais pas décider ni faire. A chacun son métier, ses compétences, ses responsabilités.

Alors, auditeur ou consultant ? Auditeur et consultant ? Audit et conseil aussi sont les deux faces d'une même pièce, c'est pourquoi on est auditeur consultant.

À vrai dire, la seule bonne question est d'ordre pratique et non théorique : or les praticiens constatent l'efficacité de l'auditeur consultant.

Des chemins d'audit

Depuis qu'il existe, l'audit interne a continuellement adapté ses approches pour être plus performant et pour répondre à une demande sans cesse étendue. Full audit, approche système, approche par les risques, se sont succédés. Ceci est pour la technique, mais il y a d'autres manières de cheminer en audit. Ainsi...

Quoi de neuf ?

Un étudiant m'a récemment sollicité pour le conseiller sur son sujet de mémoire: « *que pensez-vous de cette nouvelle approche qu'est l'audit des processus ?* ». Un jeune a l'excuse de tout découvrir, mais pour moi, je n'ai pas encore compris ce qu'il y avait là de nouveau, car voilà des lustres que l'on fait l'audit de la paie, de la saisie des fiches de présence jusqu'au versement des cotisations sociales, ou l'audit de la facturation, de la prise de commande jusqu'à l'encaissement, ou l'audit de contrats complexes, de la prospection et la négociation jusqu'à la réception des marchés et au contentieux.

Comme la prose, les processus sont aussi vieux que le monde ou en tout cas aussi vieux que la spécialisation des tâches, et l'approche par les processus est sans doute aussi ancienne que l'audit.



Ce qu'il y a de nouveau en fait c'est que les entreprises donnent maintenant la priorité aux processus transversaux sur les structures hiérarchiques, certaines ont même nommé des « propriétaires » de processus chargés d'optimiser leur fonctionnement et d'en assurer le contrôle : les structures deviennent des prestataires au service des processus et non plus l'inverse. C'est une bonne nouvelle car pendant longtemps les auditeurs internes ont mis l'accent sur les faiblesses des interfaces entre les intervenants aux processus et cela a été et reste un de leurs thèmes favoris.

Le processus est par définition constitué d'un ensemble d'actions visant à la réalisation d'un objectif destiné à satisfaire les besoins de clients, internes ou externes. L'audit de processus consiste à examiner si l'organisation permet d'atteindre efficacement cet objectif, au-delà de la performance des structures qui y participent. On voit bien que cette approche met l'accent sur l'essentiel en répondant à des enjeux majeurs.

Les processus sont caractérisés par une certaine permanence au-delà des changements de mode opératoire et d'organisation des fonctions qui les exécutent, et les risques qui leur sont associés constituent de bons points de repères pour l'évaluation du contrôle interne. Ce qui ne veut pas dire qu'ils soient figés. Aussi l'audit doit-il faire preuve de flexibilité et adapter en permanence ses propres processus.

Il est vrai que la gestion par les processus remet en cause des habitudes et des pouvoirs. Et même des intérêts basement matériels lorsqu'elle conduit par exemple à partager des commissions ou des primes entre ceux qui interviennent dans le processus. En re-

vanche et en corollaire, la gestion par les processus conduit à collectiviser l'action, favorise le travail en équipe et la prise de conscience de la finalité du travail. C'est un facteur puissant pour faire valoir le contrôle interne dans ses dimensions de sécurité et d'efficacité ; c'est un atout pour la mission pédagogique de l'audit interne. On peut ajouter que les défaillances se révèlent plus collectives qu'individuelles, ce qui conduit à dépersonnaliser les critiques et à dépassionner les débats.

Pour autant, l'audit d'entité, filiale, établissement, usine, reste une porte d'entrée classique et incontournable de l'audit. Pendant longtemps, les auditeurs s'en sont tenus à une routine immuable, déroulant des questionnaires standards, applicables systématiquement dans tout le groupe. Cela a permis des avancées substantielles en matière de contrôle interne de premier niveau et, de ce fait, reste marqué par la recherche de la conformité plus que de l'efficacité.

Mais cette démarche présente l'inconvénient de ne pas coller aux problèmes d'actualité et donc de ne pas répondre aux attentes du management, de sorte que même les auditeurs les plus conservateurs ne s'en satisfont plus. C'est qu'en réalité sa valeur ajoutée s'étiole au fil du temps, les dysfonctionnements étant corrigés progressivement et les risques nouveaux n'étant pas pris en considération.

Flasher !

Aussi une nouvelle approche que beaucoup qualifient d'audit « flash » est-elle apparue. Elle vise à optimiser



l'efficacité de l'audit et ses caractéristiques sont les suivantes.

Les fonctions de chaque type d'entité (usine, direction régionale...) sont identifiées. Ainsi pour une filiale de distribution, on distinguera la gestion commerciale, le service administratif commercial, la distribution physique, la gestion des stocks, l'informatique, la comptabilité, le contrôle de gestion, le juridique,...

Chacune de ces fonctions donne lieu à une fiche composée de trois rubriques. La première, pour interpellier, recensera et analysera d'une manière critique les indicateurs de qualité de gestion significatifs de la fonction considérée. La seconde comportera des questions clés permettant de savoir si l'on dispose des outils de gestion satisfaisants pour gérer la fonction et proposera quelques tests limités pour s'assurer de leur bon fonctionnement et utilisation. Le déroulement de la troisième partie dite « vérifications traditionnelles » permettra de dire si les fondamentaux sécuritaires, juridiques et comptables du contrôle interne sont convenablement maîtrisés. Il ne faut pas plus d'une douzaine de questions au total pour chaque fiche, de manière à ne pas bureaucratiser la démarche, à lui laisser son caractère « flash » et à pouvoir être conduite en un temps assez court. Le regroupement de ces fiches et l'analyse critique des résultats obtenus permettent de détecter les points de faiblesse.

L'audit flash trouve ainsi une application dans trois situations. Il se suffit à lui-même dans les toutes petites structures. Dans les structures plus importantes, il servira à sélectionner les domaines qu'il convient d'auditer en profondeur. Enfin, son volet « vérifications traditionnelles » devrait être diligenté systématiquement lors de

tout passage de l'audit dans une entité, par exemple en complément à un audit thématique intéressant l'ensemble du groupe, et permettre ainsi à l'audit de continuer à remplir sa mission de gardien des contrôles internes de base.

A vos benchmarks, prêts ?

Le benchmarking interne apparaît également comme un chemin d'audit à privilégier dès lors qu'une entreprise est organisée autour de nombreuses entités exerçant des activités suffisamment homogènes pour permettre des comparaisons pertinentes. L'objectif est d'identifier « les meilleures pratiques » de contrôle interne utilisées dans le groupe et de les faire connaître pour que chacun puisse en faire son profit. Le benchmarking interpelle.

Pour ce faire, l'audit interne développera une méthodologie comportant l'examen des organisations et des systèmes ainsi que le calcul d'indicateurs tels que les volumes traités rapportés aux ressources mises en œuvre, les délais de traitement ou les taux de rejet. L'examen critique des observations ainsi recueillies permet de dégager les forces, les faiblesses et les axes de progrès potentiels de l'entité, puis de les intégrer dans une base de données, outil de « fertilisation croisée ». Et pourquoi pas, d'accorder une certification « qualité du contrôle interne » à ceux qui répondent à différents critères prédéterminés.

La mise en œuvre du benchmarking interne est une opération d'envergure qui nécessite le support de la direction générale et la participation active des entités ainsi auditées.

Audite-toi et l'audit interne t'aidera

Cela s'appelle « auto-évaluation du contrôle interne », et en bon anglais, selon les auteurs, avec des nuances, *control self-assessment*, *control risk* voire *control and risk self-assessment*.

L'audit interne a trouvé là le moyen de faire d'une pierre deux coups. Faire progresser la connaissance des risques et le contrôle interne dans les entités, et pourquoi pas au niveau des processus, et améliorer sa propre productivité.

Sur la base du constat selon lequel on n'est jamais mieux servi que par soi-même, l'audit interne propose aux entités de procéder elles-mêmes à l'évaluation de leur contrôle interne. Prenant modèle sur le fonctionnement des cercles de qualité, c'est cette fois l'ensemble des membres d'une unité qui participent à l'identification des forces, des faiblesses et des voies d'amélioration du contrôle interne. C'est un état des lieux périodique établi par les occupants, avant travaux de remise en état, cadencé comme le sont les missions d'audit interne classiques.

On applique le principe de subsidiarité en donnant la responsabilité au niveau le plus élémentaire de l'organisation, car on n'obtient pas un niveau satisfaisant de sécurité et d'efficacité sans la participation active et consensuelle du plus grand nombre de « citoyens », et pas seulement des managers.

Une telle démarche interactive et participative constitue une étape décisive pour l'appropriation du contrôle

interne par l'organisation. Elle est séduisante, mais se heurte à d'importantes difficultés de principe et de pratique que l'on peut résumer comme suit : les participants ont-ils la motivation, la disponibilité, l'indépendance d'esprit, le recul et la compétence pour évaluer eux-mêmes l'état de leur contrôle interne ? Et sinon, quelles réponses apporter à ces questions ?

On n'obtient pas une adhésion spontanée à un projet de cette nature que beaucoup vont considérer comme de l'auto-flagellation. D'autant qu'en France la culture de contrôle interne n'imprègne que modérément nombre d'entreprises. Dès lors, l'impulsion doit venir d'en haut. L'auto-évaluation est un projet de direction générale, mobilisateur de toute la structure dans la continuité. De son côté, l'audit interne est chargé de vendre le projet, de construire une communication reposant sur les enjeux du contrôle interne, de développer des outils et d'aider les entités à les adapter à leurs spécificités, de sélectionner un progiciel d'appui, de proposer des méthodes de travail en groupe, d'initier les premiers développements dans les structures les plus réceptives, d'accompagner leur mise en œuvre, d'en assurer le déploiement général, et d'en suivre les résultats pour le compte de la direction, car la tête ne peut se désintéresser de l'état de santé de l'ensemble du corps. Lourde tâche donc et ici encore, la direction générale est maître d'ouvrage et l'audit interne est maître d'œuvre, avec une mission de pilotage, d'assistance et de surveillance : l'audit interne évalue la capacité des organisations et des managers à s'auto-évaluer. Il faut un pilote dans cet avion-là aussi.

Concrètement, l'identification des risques de dysfonctionnements conduit à déterminer des critères de qua-

lité du contrôle interne et à vérifier dans quelle mesure ces critères sont satisfaits. Oui bien sûr, il y a une étape incontournable d'analyse et de questionnaires développés à partir d'un modèle spécifique aux activités de l'entreprise, personnalisés par et pour chaque unité, pondérant les réponses selon l'importance des risques, et non de ces questions standards auxquelles on ne sait pas quoi répondre tellement elles sont éloignées de la réalité des processus. On se préoccupe plus de l'esprit que du formalisme du contrôle interne. Les fiches de l'audit flash mentionnées plus haut peuvent constituer une bonne base de départ. De la mesure industrielle comme dit mon tailleur.

Le développement de l'auto-évaluation en Amérique du Nord a été accéléré par la requête des auditeurs externes auprès des dirigeants de signer une *letter of representation* et d'établir des *statements on business controls*, ce qui au premier degré va dans le bon sens, celui d'une prise de conscience, mais qui au deuxième degré peut être interprété comme un transfert de responsabilité. Aussi les dirigeants sont-ils tentés de se retourner vers leurs collaborateurs directs pour se sécuriser, et ainsi de suite en cascade, pour se défaire, en s'appuyant bien à-propos sur l'auto-évaluation qui devient alors la preuve ou l'alibi par lequel on démontre sa bonne foi, et sert de parapluie : « *j'ai fait ce que vous m'avez demandé* ». À l'évidence, ainsi conçu, le processus est dévoyé dans sa finalité. L'exercice sera perçu comme une contrainte, voire comme un attrape-mouches, propre à culpabiliser les esprits plutôt qu'à les stimuler. C'est sans doute le plus grand risque d'échec car alors les managers vont pratiquer l'esquive, se couvrir, ce qui va dans le sens opposé au but recherché. Si en revanche, le processus est vendu aux managers comme une aide à l'exercice de

leurs responsabilités, sans risque d'être perverti, il a toute chance d'être peu à peu adopté.

Un programme permanent d'auto-évaluation contribue à accompagner le changement dans la sécurité, apporte une vision dynamique du contrôle interne, facilite son appropriation, rend les clients de l'audit mieux avertis et plus exigeants : c'est son intérêt premier. Il en est un second. Certes, en phase initiale, l'audit interne devra investir une part importante de ses ressources dans le développement du projet. Par la suite, relayé par un réseau de correspondants, parmi lesquels sans doute quelques anciens auditeurs, il devra s'assurer de la permanence de son bon fonctionnement, centraliser et synthétiser les résultats, organiser un suivi adéquat complété en tant que de besoin par des sondages, constater les progrès. En contre-partie, à terme rapproché, l'audit interne dégagera une économie substantielle sur les ressources jusque là consacrées à ses interventions récurrentes, au profit de missions à plus forte valeur ajoutée : mieux pour moins cher. De même, les auditeurs externes, constatant les progrès réalisés, pourront réduire leurs travaux et leurs honoraires.

L'auto-évaluation, un chemin d'audit appelé à devenir un grand boulevard...

Des terrains d'audit

A propos du P.A.F.

Quel est le Paysage de l'Audit interne en France ?

Dans les grands groupes, industriels ou financiers, les auditeurs internes consacrent 90 % de leurs ressources à « l'audit opérationnel ».

Les thèmes les plus fréquents concernent le respect des procédures, la fiabilité et la pertinence de l'information de gestion et du reporting, l'informatique et les systèmes d'information, les contrôles internes de base des unités incluant les dispositifs de prévention contre la fraude.

Dans les entreprises, la plupart incluent dans leurs travaux l'évaluation de l'efficacité opérationnelle et sécuritaire des organisations et des opérations industrielles, logistiques, commerciales.

Dans les banques et les établissements financiers, l'audit porte sur les risques géographiques et sur les risques bancaires de contre-partie, de marché, de liquidité, sur les risques sectoriels et sur les risques pays.

En tant que telle, la révision des comptes a presque totalement disparu des programmes d'audit interne. En revanche, les auditeurs internes restent très concernés par la qualité de l'organisation et des systèmes comptables.

Si en principe, les auditeurs internes couvrent l'ensemble des objectifs du contrôle interne de conformité, de sécurité et d'efficacité, il est vrai que ces ambitions ne sont pas uniformément partagées, chaque service restant caractérisé par son historique et par l'environnement qui lui est propre.

Pour autant, il est des domaines qui restent trop ignorés des auditeurs internes, quels qu'ils soient, dans lesquels ils ont insuffisamment investi et auxquels ils devraient prêter une plus grande attention s'ils veulent rester dans la course.

« *Terrae incognitae* »

Examiner d'une manière préventive les projets financiers, industriels, commerciaux ou informatiques sous l'angle du contrôle interne, avant, pendant et plus seulement après leur mise en œuvre, semble une question de bon sens et peut éviter des erreurs graves et coûteuses. Pourtant, l'audit de projet reste peu pratiqué. Il est vrai que les opérationnels ne souhaitent pas forcément être perturbés dans le feu de l'action. Il est vrai aussi que la plupart des auditeurs manquent d'expérience en la matière. Il leur faut donc en acquérir.

Et que l'audit engage son opinion sur le fait de savoir si la conduite du projet répond aux exigences du contrôle interne ne lui interdit pas d'auditer par la suite la manière dont le projet est mis en place.

Il est des projets particuliers, ce sont les acquisitions et cessions d'entreprises.

S'il est légitime que le vendeur ne souhaite pas voir l'auditeur interne d'un acquéreur qui n'est que potentiel, et parfois concurrent, accéder sur le terrain aux détails des forces et faiblesses de son organisation, il est en revanche moins compréhensible que les candidats acheteurs n'intègrent pas systématiquement leur auditeur interne dans l'équipe qu'ils ont chargé de conduire l'opération. Sa compétence et sa connaissance du secteur d'activité constitueraient pourtant une aide précieuse.

Il est encore moins compréhensible que pour ménager les susceptibilités du management et du personnel de la société achetée, un audit post-acquisition ne soit pas systématiquement diligenté dans les semaines qui suivent le rachat, ne serait-ce que pour afficher la prise de contrôle. Et je ne me souviens pas avoir vu un seul rachat ne pas révéler quelque mauvaise, parfois très mauvaise surprise ; mieux vaut le savoir le plus tôt possible.

Plus rares encore sont les audits de cession. On croit bien connaître la société que l'on veut vendre, or elle peut contenir des pépites insoupçonnées que l'on omettrait de valoriser. Malheureusement, elle peut également cacher quelques passifs, quelques litiges, qu'il vaut mieux régler soi-même tant qu'on la contrôle. Ce sera mieux fait pour moins cher. Tels sont les buts d'un audit préalable à la cession.

Il est aussi des sujets très opérationnels que les auditeurs internes n'ont pas encore suffisamment intégrés dans leurs préoccupations, comme les problèmes d'environnement, comme les partenariats. Ou pour lesquels ils n'ont pas encore suffisamment renouvelé leur approche. C'est le cas des nouvelles politiques d'achats plus efficaces, conduites par des acheteurs techniquement compétents, adaptées au secteur d'activité et soucieuses de

profiter de la globalisation des marchés. C'est le cas aussi de la logistique dorénavant organisée de manière transnationale. Ou encore de la gestion des ressources humaines.

Tous ces domaines requièrent donc investissement et audace de la part des auditeurs internes faute de quoi ils passent à côté de leurs responsabilités.

Mais il est trois autres « territoires » qui méritent une attention particulière.

Businessprocessreengineerez-vous !

Un directeur d'audit australien a témoigné il y a quelque temps de l'excellence de la démarche suivie par son groupe pour conduire le changement. Une nouvelle stratégie et de nouvelles politiques ayant été définies, il convenait de repenser totalement l'organisation, les processus, les systèmes, les procédures, les définitions de postes et l'affectation du personnel à chacun de ces postes. Des groupes de travail ont donc été constitués pour élaborer des propositions précises et chacun de ces groupes comprenait un auditeur interne chargé d'examiner si le projet apportait des réponses satisfaisantes aux objectifs de contrôle interne. Dans un autre langage, les nouveaux *process* incluent-ils les *business process controls* ?

Le président avait décidé que rien ne serait mis en œuvre tant que l'ensemble des propositions n'auraient pas été finalisées et estampillées « bon pour le contrôle interne ».

Quelle approche exemplaire !



Face à cela, combien de réorganisations décidées dans l'urgence et conduites dans le désordre ? Concevoir le *reengineering* dans une simple optique de réduction des coûts plutôt que comme la recherche d'une meilleure gestion, entraîne une déperdition de contrôle interne et surtout une réduction de création de valeur. La vraie question est de discerner les bons frais généraux des mauvais ; la réduction des coûts devrait être un résultat, pas un objectif.

L'auditeur interne doit donc s'insérer au plus tôt dans le processus de *reengineering*.

Dans le même contexte, une question parfois posée est de savoir si l'audit interne doit et peut se prononcer sur le niveau des effectifs d'une organisation. La réponse est positive à condition que cette observation résulte d'un constat de défaillance de contrôle interne. Il convient d'examiner si les objectifs de l'organisation ont été clairement définis, si les tâches à accomplir pour les atteindre ont été identifiées, si des descriptions de fonctions ont été établies, si les volumes de travaux sont connus et suivis périodiquement, si le niveau d'informatisation est satisfaisant et correspond aux besoins qualitatifs des utilisateurs, si des indicateurs d'activité et de qualité sont calculés, diffusés et exploités, si les responsables de ces services informent leurs collaborateurs de tout ce que ceux-ci ont à connaître pour travailler dans de bonnes conditions, si les équipes communiquent bien entre elles, si les informations nécessaires à l'accomplissement correct des tâches parviennent bien aux personnes concernées de ces services.

Au cas où des dysfonctionnements sont constatés, il importe de vérifier s'ils peuvent être cause de temps perdu expliquant des effectifs excessifs par rapport aux

besoins qui résulteraient d'un bon fonctionnement. Et dans ce cas, l'audit doit recommander de s'attaquer aux causes du mal qui une fois résolues permettront de réduire les effectifs. Il est d'ailleurs probable que d'autres conséquences de ces dysfonctionnements se manifestent : perte de contrôle sur les informations traitées, erreurs, possibilités de malversations.

Pour être complet, il faut reconnaître que a contrario, des dysfonctionnements peuvent être causés par une insuffisance, permanente ou temporaire, d'effectifs.

En résumé, la légitimité de l'audit sur ce type de question, comme sur toute autre, ne peut résulter que d'une évaluation de la qualité du contrôle interne. Et l'auditeur interne en tant que tel n'a pas à quantifier le surplus ou le déficit d'effectifs car cela supposerait qu'il ait au préalable déterminé les tâches à accomplir, les volumes à traiter, ce qui n'est pas du ressort de sa fonction.

Au voleur !

Ah, s'il n'y avait que la fraude ! Oui, mais il y a la fraude ! On dit même qu'il y en a de plus en plus ; en fait on ne sait pas très bien s'il y en a réellement plus ou si on la dévoile et la réprime plus : les affaires auraient-elles un effet révélateur ? Peu importe, ce phénomène de société ne peut laisser les auditeurs indifférents.

Que de vols, de détournements, d'abus de pouvoirs, d'anomalies de gestion, d'indélicatesses, de corruption active ou passive ! Partout et toujours, à tous les niveaux.



« On » (les dirigeants, les managers) ne prend pas assez au sérieux l'importance d'un dispositif de contrôle interne rigoureux pour prévenir le risque d'une ambiance délétère.

Certains secteurs sont particulièrement exposés à des risques de vols et de malversations, classiques si l'on peut dire de par la nature de leurs activités : corruption des acheteurs, vols de marchandises dans les transports, les entrepôts, les magasins, vols ou détournement de moyens de paiement dans la distribution, dans les établissements financiers et dans les services comptables, « anomalies » de gestion un peu partout. Les programmes, les outils, les démarches d'audit tiendront compte de ces risques particuliers tout autant que des autres.

Plus délicat : comment concilier exigences du contrôle interne ou tout simplement de la morale, et réalisme commercial ? La réputation de certaines branches d'activité qu'il est inutile de nommer, est peu flatteuse. Or c'est généralement contre leur gré, mais en toute lucidité, que leurs dirigeants sont acculés à accepter des opérations qui, au fond d'eux-mêmes, les choquent profondément. Entraînés dans ce genre de pratiques, certains payent très cher leurs faiblesses d'avoir fermé les yeux sur des compromissions pour assurer leurs carnets de commande. Et c'est la base même du contrôle interne, l'environnement de contrôle qui est mis à mal dans un tel contexte, de sorte que cela ne peut qu'affecter le climat de l'entreprise. Mais les temps changent, des engagements déontologiques sont pris, des codes d'éthique sont mis en place : ils montrent la voie et sont une référence. Des esprits chagrins y voient hypocrisie, je ne partage pas leurs jugements désabusés.



Et puis il y a aussi les suspicions qui peuvent entraîner l'auditeur au-delà de ses limites. Mais il n'a ni les talents ni les pouvoirs d'un flic ; quand il fait le flic, c'est un mauvais flic, Dupont/Dupond. Face aux faits délicatueux, il y a un moment où il doit passer la main à la hiérarchie ou le cas échéant aux responsables de la sécurité avec lesquels d'ailleurs, les auditeurs ont intérêt à entretenir des relations suivies. À chacun son métier. L'auditeur conduit des entretiens, pas des interrogatoires, encore moins des interrogatoires musclés. La mise en évidence des dysfonctionnements est un travail d'auditeur ; la recherche de traces extérieures de collusions (train de vie, comptes en banque, faveurs en nature), est affaire de détectives privés, de policiers en retraite...ou en activité.

Et lorsque le directeur de l'audit est confronté à des affaires dites spéciales, pourquoi ne prendrait-il pas conseil auprès de quelques vieux renards de l'entreprise sur la conduite à tenir ?

Il faut se souvenir que la forme ne garantit pas le fond. Le fraudeur intelligent et compétent si l'on peut dire, montera des dossiers d'appels d'offres de belle apparence sans traces de corruption réelle ou potentielle. C'est trop souvent la dénonciation seule qui la révélera. On reproche souvent aux corps de contrôle de l'Etat de s'en tenir à des contrôles de forme, notamment en ce qui concerne les marchés. La même critique peut être adressée aux auditeurs internes d'entreprises.

Il est vrai que si les auditeurs découvrent ou confirment des présomptions ou des risques de malversations au cours de leurs travaux de routine, il est beaucoup

plus rare qu'ils découvrent des malversations jusque-là jamais révélées. Mais ce n'est pas non plus ce qu'ils cherchent. Et d'ailleurs, les services de contrôles fiscaux et la justice ne reconnaissent-ils pas eux-mêmes que nombre de leurs succès sont obtenus à partir de dénonciations ?

Certains groupes ont mis en place une procédure faisant obligation aux directeurs généraux et aux directeurs financiers de filiales d'informer le directeur de l'audit interne du groupe de toute anomalie de gestion, fraude, malversation, perte de patrimoine constatée, ainsi que de signaler les mesures prises et les résultats obtenus. A charge pour le directeur de l'audit interne de suivre l'affaire jusqu'à son terme et d'en informer qui de droit. Une procédure qui pourrait être utilement généralisée.

Toutes les entreprises sont confrontées à des problèmes « délicats » qu'il vaut mieux diligenter confidentiellement ; inutile de donner des verges pour se faire battre. Comment traiter la chose avec la retenue qui s'impose ? Un « non rapport » dans un « non coffre » ? Un rapport à mots couverts et à l'encre sympathique ? Un rapport oral suivi d'une décision que seuls les initiés comprennent ?

Et pourquoi pas un boulier ?

On sait bien que l'informatique n'est plus seulement un outil de traitement des données et qu'elle est devenue un moyen d'échange et de travail à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise ainsi qu'une source de services pour le client ; le commerce électronique qui ne fait qu'émerger va affecter fortement nombre de pro-

cessus. Autant dire que les technologies de l'information sont un facteur clé de la performance.

La pratique du workflow et l'utilisation généralisée des progiciels intégrés de gestion affectent fortement le travail de l'auditeur dans la mesure où ces outils standards sont conçus pour filtrer les risques d'erreurs traditionnels et comportent des fonctionnalités d'audit : contrôles de cohérence, suivi des opérations, intégrité des enregistrements, gestion automatisée des processus. Leur utilisation permet de limiter, d'évacuer, de gommer, de supprimer les risques classiques d'omission, de délai, de rétention, d'intrusion, d'incohérence, d'anomalie, d'hétérogénéité. Et donc de réduire le volume d'audit de conformité.

Les auditeurs vont-ils se retrouver au chômage ? Malheureusement non, car d'autres risques apparaissent.

Le choix de ces outils est délicat, leur mise en place est complexe, et la rigueur et la pertinence avec lesquelles sont conduites les opérations de paramétrage et leur maintenance conditionnent la conformité, la sécurité et l'efficacité des traitements futurs.

Ainsi le travail de l'auditeur se déplace. Il est inutile de contrôler ce que la machine contrôle, mais il est nécessaire de s'assurer du bon pilotage de la machine. Ce qui suppose des compétences et des outils d'audit adaptés. L'informatique est intégrée dans les processus opérationnels et les processus d'audit doivent intégrer l'informatique.

Si donc l'auditeur en reste au boulier, à la calculette ou même à l'informatique traditionnelle, il va passer à



Hidden page

Hidden page

lais, satisfaction des utilisateurs, adéquation aux besoins des ressources matérielles, logicielles et humaines mises en œuvre. Elles concernent et prennent en compte la politique générale de l'entreprise dans ce domaine.

Ces audits portent sur les systèmes en exploitation mais aussi sur les projets et leur conduite, qu'il s'agisse de développements internes ou de progiciels du marché, par exemple dans les domaines de la gestion intégrée comptable et financière, du reporting, des opérations industrielles, commerciales, logistiques. L'auditeur informatique est le correspondant audit interne des comités de pilotage des projets pour veiller à la prise en compte des exigences du contrôle interne. Les audits s'appliquent aux différentes phases : revue des projets, des cahiers des charges, du processus de sélection, de la maîtrise d'œuvre, du paramétrage, du démarrage, du déploiement, de l'exploitation, de la maintenance.

Il devra participer à des missions d'audit généraliste en apportant aux auditeurs son appui sur les problèmes de nature informatique et systèmes d'information.

Il devra former ou veiller à la formation des auditeurs internes à l'audit informatique et des systèmes d'information, ainsi qu'à l'emploi des outils informatiques.

Il devra étudier et proposer les investissements matériels et logiciels du service d'audit interne pour lui permettre de remplir sa mission dans les meilleures conditions d'efficacité, puis assurer la gestion de ces matériels et logiciels.

Il devra enfin assurer la liaison entre l'audit interne et les structures et comités informatiques du groupe, sensibiliser les informaticiens aux exigences du contrôle interne,

mettre en place des « relais contrôle interne » au sein des services informatique et systèmes d'information. »

Un profil qui ne court pas les rues, c'est vrai, qui doit combiner formation, compétence, expérience et quelques substantielles qualités personnelles, de communication notamment. Alors, en chasse !

Boostez votre audit interne !

À la recherche de l'intelligence

Être intelligent dans le choix de ce que l'on fait, dans la manière dont on le fait et dont on le fait savoir, c'est un bon moyen pour l'auditeur de démultiplier son efficacité. Cette intelligence-là s'appuie surtout sur des qualités d'écoute, de discernement, d'organisation et de communication. Elle consiste à assurer un bon équilibre dans l'emploi des ressources entre veille, investissement méthodologique, production de missions et suivi des plans d'action. Et à bien gérer le processus de chaque mission d'audit pour assurer le succès de la mission informative, pédagogique et opérationnelle d'incitation au changement confiée au service.

En attendant la cartographie des risques idéale, l'audit interne se doit d'établir un plan d'audit « intelligent », c'est à dire optimisant l'emploi des ressources sur les risques et les enjeux identifiés comme prioritaires, au travers d'une approche à la fois rationnelle, prospective et empirique, enrichie au fil du temps par l'expérience acquise, par les contacts entretenus à tout niveau et par la connaissance intime de l'organisation. Une attitude de veille permanente au travers de tous les canaux et sources d'information disponibles, permet de



sélectionner les missions d'audit qui « rapporteront » le plus à l'entreprise en termes de sécurité et d'efficacité au regard de la matérialité des risques. « Intelligence » en anglais veut également dire renseignements : un exercice de veille.

Mais ce plan d'audit doit également être réactif, c'est-à-dire faire une place aussi large que nécessaire à ce qui n'ayant pas été planifié, émergera brutalement et justifiera une mobilisation rapide de ressources adéquates. En fait, l'audit interne doit partager les obsessions des dirigeants, coller aux réalités de l'heure et faire preuve de la même flexibilité que le reste de l'entreprise. Sans négliger les risques cachés et sans hésiter à pratiquer au besoin l'auto-saisine. Et sans oublier que les commanditaires ont des raisons avouées et des motivations cachées pour demander une mission d'audit, par exemple faire endosser par l'audit une décision qu'ils n'ont pas le courage d'annoncer eux-mêmes, raisons et motivations qu'il faut décoder. Voilà qui n'est pas simple et nécessite à l'évidence une bonne intelligence des hommes et des situations.

Il convient également d'être « intelligent » dans la conduite de chacune des missions d'audit, c'est-à-dire en l'espèce être capable d'identifier les risques les plus significatifs pour l'entité ou le thème audités, en consommant le minimum de ressources.

Cela commence avec la définition du plan de travail. Le service d'audit d'une firme américaine a adopté une démarche intéressante : il s'appuie sur un *consulting board* qui réunit les responsables opérationnels et fonctionnels concernés par la mission autour du directeur de

l'audit. Toutes les données intéressantes sont collectées et étudiées ; les auditeurs procèdent à un premier examen, éventuellement sur site ; les conclusions sont discutées et les objectifs ainsi que le programme de travail sont arrêtés par ce *consulting board*, le directeur de l'audit conservant sa liberté de décision ; l'avancement et la finalisation des travaux fait par la suite l'objet d'un suivi par cette même instance.

Cela continue avec le travail d'audit proprement dit. N'en déplaise à Descartes, les outils par trop analytiques préparent mal à la synthèse, notamment lorsque les problèmes à étudier sont transverses ou complexes. « *L'analyse cartésienne découpant la complexité en éléments simples ne suffit plus à rendre compte de la dynamique des systèmes et de leur évolution* » écrit Joël de Rosnay dans « *L'homme symbiotique* », avant de proposer de « *comprendre par la synthèse plutôt que par l'analyse* ». Il développe sa pensée : « *la méthode systémique recombine le tout à partir de ses éléments en tenant compte du jeu de leurs interdépendances et de leur évolution dans le temps....Elle n'envisage jamais un élément isolé, mais toujours en relation avec le niveau qui le précède, celui qui le suit et son environnement global.... La systémique intègre la durée* »¹. Voilà quelques propositions parmi bien d'autres tout aussi riches, que les auditeurs internes devraient méditer s'ils ne veulent plus se contenter d'annoncer que la facture n'est pas conforme au bon de commande et au bon de réception.

Car si d'une manière ou d'une autre un audit comporte toujours l'observation d'anomalies, l'identification de leurs causes et conséquences, puis la recherche de solutions, le cheminement qui y conduit est loin d'être uniforme. L'auditeur n'a pas à sa disposition de clé universelle et le modèle d'étude doit être repensé

pour chaque thème audité. Certes les situations simples, en quelque sorte mécanistes, peuvent être examinées à partir de modèles banalisés, dont l'utilité pédagogique pour la formation des jeunes auditeurs est par ailleurs évidente. Certes, il faut des questionnaires, mais il faut les consommer avec discernement. Et ne pas oublier que bien souvent une réponse à une question appelle une autre question. Il ne faut pas non plus que les outils informatiques de l'auditeur libèrent celui-ci du devoir de réflexion ; au contraire, ils doivent libérer du temps pour la réflexion.

Et méfiez-vous des technocrates de l'audit, ils privilégient leur technique à vos problèmes : pourquoi faire simple quand on peut faire compliqué, semblent-ils dire...

De plus en plus, la complexité et la spécificité des problèmes posés appellent des réponses individualisées et des papiers de travail innovants. C'est pourquoi chaque service d'audit devrait capitaliser son expérience et investir dans la recherche de méthodologies « intelligentes », des méthodologies de la pensée et de l'approche des problèmes plus que des méthodologies de technique d'audit : il faut faire simple, finis les *check-lists* soporifiques, vivent les *smart questionnaires*... qui posent moins de questions qu'ils n'aident à se poser les bonnes questions. Et les entreprises proches par leur secteur d'activité, comme la distribution spécialisée, la haute technologie ou l'industrie des biens de consommation, pourraient unir leurs efforts pour développer des guides d'audit orientés sur les problématiques qui leur sont propres. Les instances professionnelles de l'audit interne devraient catalyser ces actions, pourquoi pas en liaison avec les organisations professionnelles des disci-

Hidden page

le corps du rapport d'audit, au ras des pâquerettes, et la synthèse qui propose des envolées organisationnelles et politiques dignes d'un conseil en stratégie. Comme si l'auditeur tenait à montrer qu'il n'est pas le petit pointeur de comptes que son rapport pourrait laisser croire. Ces envolées sont pourtant pertinentes : il manque simplement un maillon dans la chaîne du raisonnement, un maillon pédagogique que l'on peut ajouter au prix d'un effort de démonstration et de communication.

Quant à noter A, B ou C les rapports d'audit selon la gravité des manquements observés en termes de contrôle interne, selon qu'ils sont ou non décapants, cela fait maître d'école. L'auditeur se prend pour un instituteur de classe élémentaire. C'est peut-être ce qu'on attend de lui...

L'incapacité, l'impossibilité, l'interdiction de communiquer entre individus, entre groupes sociaux, entre nations sont sources de malentendus, de rancœurs, de violences, de crises, de guerres. Il en est de l'audit comme de la vie courante : un auditeur qui ne sait pas communiquer, qui ne sait pas expliquer clairement ce qu'il veut dire, sera au mieux inefficace, au pire source de conflits majeurs avec l'audité et avec sa hiérarchie.

Et puis la mission n'est pas terminée lorsque l'on a obtenu une réponse au rapport et un plan d'action satisfaisants. Ce plan d'action est-il réellement mis en œuvre et surtout produit-il les résultats escomptés ? Tant que l'on n'en a pas la certitude, on ne sait pas si l'audit a rempli son contrat (il est vrai que l'audité omet parfois d'informer l'auditeur qu'il a pris des mesures correctives, tant il se refuse à lui devoir quelque chose...). Pourquoi ne pas responsabiliser l'auditeur en charge de la mission sur sa bonne fin ? Il a à sa disposition télé-

Hidden page

d'auditeurs ne devrait-il pas être directement proportionnel à l'ampleur des problèmes à résoudre ? Pourtant on observe souvent l'inverse puisque les problèmes conduisent justement à vouloir faire des économies, d'auditeurs en particulier. Dès lors, le gel des recrutements frappe l'audit et fragilise l'acquis de plusieurs années de travail, les auditeurs quittant le service n'étant pas remplacés : la volatilité de la fonction n'est pas sa moindre caractéristique. Certes le choix entre l'avantage d'une économie immédiate et l'inconvénient d'une déperdition de compétences pour le présent et pour le futur n'est pas simple à faire ; il relève des dirigeants auxquels il appartient de bien prendre en compte tous les paramètres.

Il est des groupes très importants qui disposent d'un seul petit service d'audit central au demeurant très performant ; mais il n'est pas certain que la couverture des risques y soit assurée de manière satisfaisante. S'il est vrai que les effectifs de l'audit ne suffisent pas à garantir son efficacité, une juste adéquation à la taille de l'entreprise y contribue fortement : autour de 5 auditeurs pour mille voire 1 à 2 pour cent avec les « contrôleurs internes » dans le secteur financier et assimilé, autour de 0,5 pour mille ailleurs, avec de larges fourchettes.

Sur un autre plan, les choses sont assez compliquées comme cela, alors de grâce, président, ne les compliquez pas plus en biaisant la relation de l'auditeur avec l'audité : inutile de faire les gros yeux à ce dernier parce que le rapport d'audit révèle des faiblesses. Une réaction impulsive de votre part cassera le climat de confiance propice à l'action qui s'est instauré entre eux. Les mesures correctives seront prises et si tel n'était pas le cas, le directeur de l'audit vous en avvertirait.

C'est qu'il faut vraiment avoir des tripes et la tête froide pour être directeur de l'audit interne : conseiller du prince ou bouffon du roi, expert ou directeur général adjoint en charge du contrôle interne, pépiniériste de futurs managers ? Plus simplement responsable d'une fonction de veille et d'impulsion qui requiert beaucoup de ténacité.

Car il est vrai que l'audit n'est pas naturellement intégré dans les circuits d'information, ni dans le processus des opérations courantes, ni dans les réunions périodiques d'examen des *business plans*, des budgets, des résultats. Cette absence des circuits de l'information et de l'action dans les moments qui rythment la vie de l'entreprise, absence que l'on légitime certes, coupe cependant l'audit des sources qui doivent alimenter ses travaux et en garantir la pertinence.

Pour pallier ces difficultés, les directeurs d'audit qui ne veulent pas se cantonner dans le cycle triennal d'audits récurrents et lénifiants, dépensent beaucoup d'énergie à se constituer un réseau parallèle d'informateurs et de donneurs d'ordre, grâce à quoi leurs services acquièrent droit de cité, progressant par cercles concentriques, des cercles vertueux, de la conformité vers l'efficacité, des politiques commerciales comme des procédures comptables.

Ils sont au four et au moulin, avec leur patron, avec leurs auditeurs, avec leurs clients, avec le comité d'audit, avec bien d'autres. Chefs d'orchestre, ils préparent plans et programmes d'audit, revoient travaux et rapports, participent activement aux réunions de fin de mission dans une salle de réunion voisine de leur bureau quand ce n'est pas aux antipodes, recrutent, for-

ment et gèrent les auditeurs. Ils répondent à la mauvaise foi, à l'obstruction, voire au mensonge, par le professionnalisme, la patience et le sourire. Ils se battent pour que leur service ne serve pas de réservoir de main-d'œuvre dans laquelle on puise les meilleurs sans préavis et sans vergogne, jusqu'à épuisement. Ils courent après le temps mais en cela, ils ne diffèrent pas des autres responsables de l'entreprise. Et comme eux, ils n'ont pas suffisamment de disponibilité pour gérer le long terme, pour investir dans les méthodologies. Ils ont tout simplement les défauts qu'ils reprochent aux autres... Faut-il donner le temps au temps ? Oui mais pas trop, car avec ce lieu commun, le temps passe et l'on passe à côté de ses responsabilités.

Diriger un service d'audit interne, c'est un peu diriger une entreprise. Il faut concevoir, développer, vendre, produire et livrer des produits satisfaisant l'attente des clients. Comme les hommes de marketing, les auditeurs doivent avoir une approche clients/produits.

Et quel patron pour le patron de l'audit ? Tout cela appelle bien naturellement un rattachement au président. Il en est ainsi dans les banques et souvent dans les entreprises, même si pour des raisons d'intendance il arrive que le directeur de l'audit rapporte au quotidien à un autre membre du comité exécutif. Ainsi le rattachement à un directeur général financier, qui participe ès qualités à la conduite de la stratégie de l'entreprise, qui a une bonne vision de la fonction d'audit interne et qui a la disponibilité nécessaire pour en assurer le pilotage, peut être une bonne formule. L'essentiel étant que l'audit interne apparaisse comme un service de direction générale et non comme un service de direction financière. L'essentiel étant aussi que le supérieur hiérar-

chique « supporte » l'audit, au sens positif et pas au sens négatif du mot. Car si un patron peut vous apporter beaucoup, c'est parfois malheureusement beaucoup de problèmes lorsque ses intérêts personnels prévalent sur l'intérêt général ou lorsqu'il n'a pas le courage de défendre le bon droit face aux récriminations des baronnies.

Envers et contre tout, mais avec tous, l'audit interne doit accomplir sa mission.

Les angoisses du capitaine Haddock

On se souvient que le brave capitaine avait des difficultés à trouver le sommeil, ne sachant s'il devait dormir la barbe au-dessus ou en-dessous du drap. Dire, président, que vous avez les mêmes inquiétudes avant de décider de centraliser ou de décentraliser votre audit interne, serait excessif.

C'est néanmoins un domaine dans lequel on observe beaucoup d'hésitations et pas mal d'allers et retours. C'est surtout une question cruciale pour l'efficacité de l'audit et c'est pourquoi elle revient régulièrement en discussion.

Dans près de la moitié des groupes industriels français, l'audit interne constitue un service totalement centralisé.

Dans l'autre moitié, la décentralisation est le plus souvent géographique, liée à l'histoire des acquisitions et des développements. En particulier, l'obligation de sa-

tisfaire aux exigences très contraignantes de la défense des intérêts minoritaires aux États-Unis conduit au maintien de services d'audit locaux, rattachés fonctionnellement, mais parfois hiérarchiquement, à la direction de l'audit du groupe. On rencontre également des audits décentralisés par branches d'activité ou par domaines d'expertise, comme la sécurité industrielle ou l'informatique. Dans certains cas, la décentralisation est incontournable : ainsi la banque filiale d'un groupe industriel disposera de son service inspection. Dans d'autres cas, la décentralisation résulte du maintien d'un statu quo ancien que l'on n'a pas remis en question, ou alors est intervenue dans le cadre d'une décentralisation de l'ensemble des services du siège sur les branches.

Mais l'expérience fait apparaître des dysfonctionnements qui résultent d'un éparpillement des ressources et conduisent bien souvent les dirigeants à reconsidérer la décentralisation de l'audit.

En effet, le professionnalisme des auditeurs se développe si l'encadrement est suffisant pour assurer la supervision et le contrôle de leurs travaux, ainsi que pour inciter à la capitalisation des expériences, d'autant plus nécessaire que le *turn-over* du personnel est élevé : une structure d'accueil importante est un facteur positif.

L'efficacité de l'audit repose aussi sur la diversité des talents et des compétences réunis en son sein, ainsi que sur la flexibilité avec laquelle le service est en mesure d'intervenir. Il convient également de ménager des ressources suffisantes et organisées de manière adéquate pour assurer la veille des risques ainsi que le suivi de la mise en œuvre des préconisations. Il faut également éviter que les auditeurs soient détournés de leur mission

pour aider à des tâches diverses ; cela arrive fréquemment aux petites équipes.

Les équipes centralisées sont mieux positionnées pour mener à bien les audits transversaux et thématiques, de plus en plus fréquemment demandés.

L'indépendance de l'audit se définit par la rigueur et la transparence avec lesquelles le plan d'audit est établi, les conclusions remontées et les actions engagées. Sur ces différents points, les intérêts du groupe et ceux de ses composantes, voire de leurs responsables, peuvent ne pas être toujours parfaitement convergents. L'audit décentralisé serait-il soluble dans son environnement ? Le rattachement de l'audit au niveau le plus élevé est à cet égard déterminant.

Enfin, la décentralisation des structures opérationnelles, qui se caractérise par une centralisation des politiques et par une décentralisation de l'action, conduit logiquement à renforcer le poids de l'audit central pour s'assurer du respect des politiques de groupe et de la cohérence de leur application. L'audit est instrument de cohésion.

Pour toutes ces raisons donc, l'observation empirique montre que les entreprises industrielles, commerciales et de services ont une préférence pour les équipes centralisées de 15 à 40 auditeurs, selon la taille de l'entreprise. En dessous de 10, on note une assez forte volatilité, pouvant mettre en cause la pérennité même de la fonction et comportant un risque de détournement ou de dilution d'activité au détriment de l'activité d'audit proprement dite. Au-delà de 50, voulue ou subie, la décentralisation sur critères géographiques l'emporte sur

la décentralisation sur critères de métiers, sauf lorsque ceux ci sont par trop hétérogènes.

Cette décentralisation est d'ailleurs plutôt une déconcentration, le directeur de l'audit conservant une responsabilité hiérarchique ou au minimum une responsabilité fonctionnelle forte sur des services délocalisés, préservant ainsi au mieux les avantages d'une organisation centralisée. Il a à connaître les plans d'audit, il reçoit les rapports et intervient dans la gestion des auditeurs. De plus, il dispose en central d'une petite équipe comprenant des auditeurs spécialisés, en informatique par exemple, à la disposition des équipes décentralisées, des auditeurs chargés de promouvoir le développement de méthodologies, ainsi que de quelques auditeurs capables d'intervenir rapidement n'importe où dans le groupe, à la demande de la direction générale.

Un comité d'audit qui a eu à connaître de cette question a marqué sa préférence pour une responsabilité centralisée de l'audit interne, avec les pouvoirs et les moyens nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

Cela dit, des équipes délocalisées géographiquement constituent une formidable opportunité d'enrichissement multiculturel que le directeur de l'audit interne se doit de valoriser et de fédérer en créant des courants de travail en commun sous le slogan : « une mission, une équipe, une méthodologie ».

Malheureusement, en l'absence d'un soutien politique affirmé de la part des dirigeants en faveur d'une politique de groupe en la matière, on observe une relation lâche entre le service central et les services décentralisés ; l'ensemble fonctionne alors comme une sorte de club d'échange entre professionnels pratiquant le

même métier dans le groupe, sans véritable recherche de synergies.

À effectif égal, l'efficacité paraît toujours supérieure lorsque l'animation de l'audit est centralisée.

Certes, il existe quelques tenants de la décentralisation, des patrons de divisions justement, qui arguent que les auditeurs « sont ainsi plus proches des opérations ». Certes, mais ils sont surtout plus proches des patrons de ces opérations que du patron du groupe, ce qui est bien commode pour occulter certaines réalités, comme le *window dressing*. Il est des alibis qui ont la vie dure...

Et pour obtenir le même avantage de proximité des opérations, le service d'audit centralisé peut parfaitement s'organiser pour disposer en son sein de quelques auditeurs plus particulièrement dédiés à telle division dont ils seront plus proches, tout en conservant les bénéfices d'une équipe importante.

Quant à décentraliser sous prétexte de faire prendre l'audit en charge budgétaire directe par les opérations, c'est un argument qui fait fi de la nature réelle du rôle de l'audit et paraît bien dérisoire au regard des observations qui précèdent. Et au total, ne coûte pas moins cher, bien au contraire.

À la recherche de l'excellence

L'audit interne se doit de vérifier en permanence son bon niveau de fonctionnement au travers d'un processus de contrôle de qualité. Et lorsque l'on est bon, il est

une bonne méthode pour savoir ce que l'on peut faire pour devenir excellent, c'est de le demander aux autres. C'est l'audit de l'audit.

C'est en particulier à une démarche d'évaluation par ses clients, par tous ses clients, mais adaptée à chaque catégorie de clients, audité, commanditaire et hiérarchie, car chacun a ses attentes qui ne sont pas celles du voisin, que l'audit doit se prêter. Répondre aux exigences des normes professionnelles est bien, il n'est pourtant pas certain que cela suffise à garantir son efficacité aux yeux de tous les clients.

Bien entendu, tous les clients n'ont pas forcément raison et ne sont pas nécessairement d'accord entre eux, c'est un euphémisme. En tout état de cause, président, c'est vous qui avez le dernier mot.

Quels sont les critères pertinents d'appréciation de la performance de l'audit ? On peut les regrouper en trois questions.

Fait-on les bonnes missions ? Les fait-on bien ? Servent-elles à quelque chose ?

C'est s'interroger sur la pertinence du plan d'audit, sur le professionnalisme des auditeurs, sur la qualité de leur communication et sur leur capacité à convaincre.

Mais la juste réponse à ces questions se heurte à quelques pièges et particulièrement au hiatus entre le dit et le non-dit. Bien souvent, l'audité dit à l'auditeur : *« merci, vous nous êtes très utile, vous nous aidez à mettre le doigt sur les risques qui affectent l'efficacité de nos opérations et de nos processus »*, alors qu'il pense : *« merci surtout pour les ennuis que vous nous apportez »*. Bien souvent la

hiérarchie dit : « nous avons besoin d'un audit de très haut niveau pour aider l'entreprise à faire face aux défis stratégiques qu'elle doit affronter », alors qu'elle pense : « en fait ce qui nous intéresse réellement, c'est de savoir s'il y a des vols, des notes de frais excessives et de la fraude au reporting ». Toujours l'auditeur dit : « je suis très heureux de pouvoir apporter une valeur ajoutée significative à l'entreprise », alors qu'il pense : « je suis très content de mon travail », c'est-à-dire comme chantait la célèbre diva Bianca Castafiore : « ah ! je ris de me voir si belle en ce miroir ! ». Ambiance.

Ce hiatus entre le dit et le non-dit est difficilement réductible car il trouve ses origines profondes dans la psychologie de chacun des acteurs et dans la lutte pour le pouvoir. En ce qui concerne l'audité, il s'implique certes beaucoup mais n'aime pas être dérangé, critiqué, surtout par quelqu'un qui n'est pas de son monde, complique son travail et interfère dans sa relation habituelle avec la hiérarchie ; le mieux disposé sera toujours dans ses petits souliers et le cachera bien. En un mot, l'audité n'aime pas que l'auditeur mette son nez dans « ses affaires ». En ce qui concerne l'auditeur, n'exerçant pas de responsabilité opérationnelle, il ressent des frustrations ; plus que tout autre il a besoin de témoignages de reconnaissance, mais n'en recevant pas beaucoup spontanément, il se les décerne lui-même et cherche donc à se faire-valoir. En ce qui concerne la hiérarchie, les problèmes sont évidemment tout autres ; cela dépend du niveau auquel elle se situe par rapport à l'audité, de l'attitude de façade qu'elle se doit d'afficher et de sa responsabilité réelle par rapport au problème en cause.

Il faudra donc décoder les réponses obtenues à l'évaluation. Contradictions, ambivalences, doubles jeux ? Sans doute, amplifiés par le fait que beaucoup s'en tien-

nent à une image réductrice et simplificatrice de la nature du contrôle interne et de l'audit interne, parce qu'ils s'en contentent et qu'elle les arrange. Vous faites les pieds au mur pour corriger cette image, ça ne les intéresse pas.

Et pourtant, il faut remettre l'ouvrage sur le métier sans se décourager.

Une fois la température prise auprès des clients, et à supposer que l'audit maîtrise convenablement ses techniques, c'est au niveau de la communication qu'il faudra poursuivre la marche vers l'excellence, c'est-à-dire vers l'adhésion de toute l'organisation à la maîtrise de l'information et de l'action. On sait communiquer avant, pendant et après une mission d'audit. On sait construire une communication institutionnelle de l'audit. On sait adapter sa communication à chaque catégorie de clients. On sait communiquer sur son métier et sur les résultats obtenus. On sait préparer un rapport annuel résumant les activités de l'audit et dresser l'état du contrôle interne dans l'entreprise. On sait tout cela ou on devrait le savoir.

Il est en revanche un frein à l'excellence : on sait moins bien s'immiscer dans les processus décisionnels qui requièrent une conscience de contrôle interne, on sait moins bien se faire inviter là où on ne vous attend pas mais où il faut être. De même qu'on imagine mal que des services juridiques ne soient pas impliqués dans la négociation des contrats importants, de même l'audit interne devrait être sollicité pour tout projet significatif ou pour tout dérapage suspecté mettant en cause la sécurité et l'efficacité des processus. Le comité de contrôle interne est un excellent support à cette participation, mais il n'y en a pas partout.

Dès lors, il ne faut pas hésiter à pratiquer le *lobbying*. Une action structurée et continue, pas seulement un carnet d'adresses, permet de se ménager une présence auprès des décideurs afin d'être en mesure de les sensibiliser aux moments opportuns aux enjeux du contrôle interne. Cela repose notamment sur un réseau auprès duquel on assurera une information permanente et avec lequel on entretiendra des liens réguliers. Aujourd'hui les entreprises fonctionnent de plus en plus en réseaux, et plus que d'autres, les auditeurs internes ont intérêt à créer leur propre réseau en s'appuyant sur les responsables clés en la matière. L'efficacité des associations d'anciens n'étant plus à démontrer, il est probable que nombre d'anciens auditeurs internes feront partie de ce réseau...

Pour être de nature différente de celle de l'auditeur externe, la responsabilité de l'auditeur interne s'exprime en termes d'obligation de résultat. Elle n'est pas moindre. Pas de responsabilité sans sanction : une sanction positive récompensera la recherche de l'excellence.

Note

1. Joël de Rosnay, *L'homme Symbiotique*, éd. du Seuil, 1995, p. 43-4.



De l'externalisation

De l'externalisation en général

Démarches, slogans, concepts de management se succèdent au fil des années. Direction par objectif, décentralisation, qualité totale, enrichissement des tâches, budget base zéro, flux tendus et zéro stock / zéro défaut, *business process reengineering*, *activity based costing/activity based management*, *empowerment*, *downsizing*, planification stratégique, *supply chain management*, organisation matricielle ou organisation duale, employabilité, valeur ajoutée et création de valeur... : au cours des dix ou vingt années écoulées, en français ou en anglais, les consultants et les organisateurs de colloques n'ont pas manqué de matière première pour soutenir leur activité. Mais surtout les dirigeants y ont trouvé le support au besoin de changement permanent que nécessite l'animation en continu des structures et la mobilisation de leurs troupes, et c'est bien ainsi.

L'externalisation fait-elle partie de cette panoplie ? Ce n'est pas certain. Ni une mode, encore qu'il y ait du manichéisme dans certaines décisions un peu hâtives d'externalisation, ni pour autant un phénomène de société, cette pratique semble d'une autre nature dans la mesure où elle ne se limite pas à modifier les processus de fonctionnement de l'entreprise. Elle a pour effet de vider

Hidden page

Hidden page

les entreprises à ne pas rester à la traîne d'un mouvement présenté comme irréversible et général...

On externalise une fonction dans sa globalité, on en sous-traite une partie.

Le même journal fait par ailleurs état d'une satisfaction très mitigée en Europe où « 84 % des groupes interrogés ont recours à des prestataires extérieurs...mais 46 % déclarent avoir mis un terme à des contrats de sous-traitance, pour de multiples raisons dont la mauvaise performance (77 %) ».

De plus « ... le recours à l'externalisation a eu un impact négatif sur le moral des employés (37 % des cas) », sans doute parce que malgré les précautions prises, on a sous-estimé l'importance de la dimension affective dans la relation du personnel à son entreprise et donc dans sa motivation au travail.

Cet article met aussi en avant des sujets de satisfaction, et il est vrai que l'on peut voir le verre à moitié vide ou à moitié plein. En l'occurrence, pour le moins, il est loin d'être plein.

L'externalisation est un processus complexe qui doit être maîtrisé dans ses moindres détails humains et organisationnels, faute de quoi, comme disait un *infogéré* qui s'était engagé dans cette aventure un peu à la légère : « *bienvenue en enfer !* ». Et les avantages attendus doivent être suffisamment importants, pérennes et certains pour justifier une telle chirurgie. Car c'est bien de chirurgie lourde qu'il s'agit.

D'autres interrogations sont posées. Ainsi la difficulté qu'il y a à mesurer les économies réelles apportées par

l'externalisation, compte tenu des coûts d'interface inévitables induits. Ainsi la rigidité de la relation avec le prestataire avec lequel les liens se dénouent moins facilement qu'ils ne se nouent. Ainsi le frein aux synergies, à l'enrichissement du travail à l'intérieur de l'entreprise. Ainsi un encouragement à la déresponsabilisation : le manager d'une unité opérationnelle assumait « sa » comptabilité, mais après externalisation, il parle de « votre » comptabilité.

Car il est une évidence. Pratiquée d'une manière intensive, sur plusieurs fonctions, l'externalisation appauvrit la dynamique de gestion des ressources humaines et compromet la relève des générations. Les passerelles entre des métiers comme la comptabilité, la gestion, la finance, l'audit, l'informatique, qui permettent le développement des compétences individuelles et collectives et préparent au management, y compris au management opérationnel, disparaissent. On s'oriente vers une hyperspécialisation disciplinaire, vers des carrières d'experts au sein des sociétés prestataires, au détriment de carrières de managers généralistes au sein des entreprises. Il faut de tout pour faire un monde, pas seulement des experts ou des technocrates.

Poussée à l'extrême, l'externalisation « désincarne » et « désincorpore » l'entreprise. Et les quelques personnes qui restent pour se focaliser sur « l'essentiel », pourraient devoir dépenser beaucoup d'énergie pour régler ce nouvel essentiel que deviendraient les problèmes suscités par l'externalisation...

Il existe peut-être des entreprises qui ont tout externalisé, ou presque tout, et qui s'en portent bien. Mais l'exception ne saurait être la règle.

De l'externalisation de l'audit interne en particulier

Les tenants de l'externalisation de l'audit interne, une curieuse sémantique, arguent de ce que toute fonction qui ne fait pas partie du *core business*, en bon français du cœur de l'activité, serait potentiellement *outsourçable*, en bon français externalisable.

À supposer que l'on accepte ce postulat, discutable on l'a vu, la question serait de savoir si l'audit interne répond positivement aux critères discriminants du cœur de l'activité.

Oui à l'évidence, car, se focalisant sur les métiers de base, son rôle le place au cœur même des opérations et des processus de recherche, de développement, de marketing, de production, de commercialisation et de logistique. Il veille aux risques auxquels ces processus sont exposés, il procède à leur évaluation en continu et incite, en tant que de besoin, à leur remise en cause. Il développe ainsi une compétence clé pour le cœur de l'activité, participe à la construction d'un avantage concurrentiel et contribue à la diffusion de la culture et des valeurs de l'entreprise. Ceci en fait une fonction stratégique, non pas une fonction support. On peut ajouter que l'on voit mal externaliser la responsabilité du pilotage et de la mise en œuvre du contrôle interne ainsi que des ressources qui lui sont dédiées, tant celui ci est pour ainsi dire consubstantiel à l'entreprise. Et accessoirement, serait-il judicieux d'externaliser une fonction chargée d'auditer aussi le bon fonctionnement des contrats d'externalisation ?

Qu'en est-il lorsque l'audit interne n'est pas intégré dans le cœur de l'activité, reste confiné au contrôle de

Hidden page

Hidden page

Hidden page

haut, est sérieusement émoussée pour ne pas dire impossible, car il ne bénéficie plus de la flexibilité d'intervention, de la crédibilité, de la compétence, de la confiance, de la motivation, de la discrétion, que procure une équipe totalement dédiée et dévouée dont on assume le management direct.

Mais on voit aussi apparaître une sorte d'externalisation rampante, sans tambours ni trompettes. En l'absence d'un audit interne consistant, et parce que la direction générale n'a pas affiché une véritable politique cohérente en la matière, les prestataires s'engouffrent dans l'entreprise et font feu de tout bois à un rythme soutenu auprès des directions opérationnelles et fonctionnelles, enfilent les missions comme des perles, monopolisent toutes sortes d'interventions qui ajoutées bout à bout, dans le désordre, sans coordination aucune ni plan d'ensemble, sont, malgré des avancées ponctuelles, d'une efficacité globale douteuse mais d'un coût certain. L'observation montre que ce type de situation se rencontre particulièrement dans les entreprises dont les dirigeants n'ont pas une véritable culture de gestion, se sentent mal à l'aise avec ces disciplines, ont encore moins une vision claire du concept de contrôle interne et sont insensibles à la nécessité d'une politique en la matière. Plutôt que de s'adjoindre des gestionnaires de haut niveau avec lesquels ils devraient parler d'égal à égal et partager le pouvoir, ils préfèrent s'en remettre systématiquement à des intervenants extérieurs avec lesquels ils n'ont pas à composer et sur lesquels ils pensent pouvoir reporter leurs propres responsabilités. Solution de facilité qui ne répond pas aux exigences d'une bonne maîtrise de l'information et de l'action.

Un autre cas de figure est celui des petites et très petites entreprises. À l'évidence, elles ne justifient en au-



cune manière une fonction d'audit interne. Mais dans ces cas l'externalisation est un bien grand mot pour qualifier l'assistance permanente et multi-disciplinaire de l'expert-comptable. Un jour ou l'autre, si la croissance est au rendez-vous, l'opportunité de créer un embryon d'audit interne viable se posera.

Je laisserai à d'autres plus concernés et mieux avertis, le débat déontologique sur la compatibilité entre la responsabilité du commissaire aux comptes qui doit donner une opinion professionnelle totalement indépendante de l'organisation qu'il contrôle, et le rôle qu'il joue si dans le même temps il engage une relation commerciale avec son client. À vrai dire, cela ne me préoccupe pas trop, ils savent où est leur devoir.

En revanche, dernier point, plus terre à terre, on peut affirmer que l'externalisation ne peut pas générer d'économies par rapport à un service d'audit interne bien géré. Les auditeurs internes ne sont pas mieux payés que leurs collègues externes, c'est un euphémisme, ils ne sont pas moins performants, et l'audit interne n'a pas les coûts de structure des cabinets. À moins que, mais ce n'est évidemment pas le cas, certains cabinets ne fassent du dumping ou ne pratiquent des prix d'appel rendus possibles grâce aux honoraires conséquents que leur procure l'audit légal. Et si l'on prétend que l'externalisation permet de variabiliser les frais fixes, n'est-ce pas pour ensuite refixer des frais variables, mais les fixer chez les autres ? On voit mal d'ailleurs pourquoi les coûts d'un service d'audit pourraient devenir variables si ce n'est à la marge pour subvenir à des besoins ponctuels : dans ce cas effectivement l'audit interne peut demander un complément de ressources à l'audit externe, ce qui pousse à préconiser...

Hidden page

modalités de fonctionnement différentes, mais ils contribuent, chacun pour ce qui le concerne, à l'évaluation du contrôle interne de l'entreprise. Il est donc souhaitable, dans un souci d'efficacité, qu'ils coordonnent au mieux leurs activités, s'appuient sur leurs compétences et ressources respectives, jettent des ponts entre le contenu comptable et le contenu opérationnel des activités. D'importants progrès restent à faire dans ce sens. Deux axes de travail peuvent être développés.

Le premier concerne le recours par les auditeurs internes à des prestations que les cabinets d'audit externe, ou de consultants, sont en mesure de leur apporter.

Ainsi, le cabinet peut détacher des auditeurs le temps d'une mission, pour apporter un renfort ponctuel à l'audit interne qui en a besoin, en raison d'une surcharge momentanée de travail, ou en raison d'une insuffisance de compétences dans un domaine technique particulier comme l'audit d'un *back office* ou des provisions pour retraites. Ce personnel, facturé en régie au temps passé ou au forfait, travaille au sein d'une équipe d'auditeurs internes, sous la responsabilité du chef de mission de l'audit interne.

L'audit interne peut également sous-traiter ponctuellement certains de ses travaux, soit parce que ses ressources sont quantitativement ou qualitativement insuffisantes, soit que l'on préfère recourir à des intervenants extérieurs sur certains sujets sensibles. Il peut également sous-traiter d'une manière permanente l'audit de certaines fonctions ou de certaines structures, comme des filiales étrangères lointaines, mais le caractère permanent de cette sous-traitance est relatif, elle peut durer le

temps de mettre en place les ressources nécessaires au sein du service d'audit interne. Ces prestations interviennent sous le contrôle et dans le cadre des programmes de travail de l'audit interne. À la différence du cas précédent, il y a alors fourniture d'une prestation finie ; c'est en ce sens qu'on peut la qualifier de sous-traitance. Elle résulte de choix politiques, économiques ou de simple convenance.

Sur un autre plan, les auditeurs internes peuvent également bénéficier des investissements méthodologiques réalisés par les cabinets d'audit ou de conseil : fourniture d'une documentation, d'un logiciel, formation, assistance en personnel. Cette prestation se traduit en fait par un transfert de savoir et de savoir-faire.

Le second axe de collaboration est le plus important mais le plus négligé aussi ; il concerne les échanges bilatéraux entre auditeurs internes et commissaires aux comptes qui devraient être intensifiés à tous les niveaux : copilotage de l'évaluation du contrôle interne, plan de travail, information réciproque sur les problèmes majeurs d'intérêt commun, rencontres à l'occasion des missions d'audit interne, communication des documents de travail et des rapports, conduite conjointe de missions d'intérêt commun, suivi des recommandations des auditeurs externes par les auditeurs internes, etc.

Dans de nombreux groupes, l'audit interne intervient dans la nomination des commissaires aux comptes de la société mère et des filiales, ainsi que dans la négociation de leurs honoraires. Ceci ne peut qu'être bénéfique pour

tous car si bien sûr l'auditeur interne veille à la défense des intérêts financiers de son entreprise, il veille également à la qualité de la prestation du commissaire aux comptes et défendra un budget raisonnable, prenant en considération les gains de productivité des auditeurs externes. Il sait bien que changer de commissaire aux comptes sans raison majeure est, dans un premier temps du moins, synonyme de perte de qualité et de coûts supplémentaires.

La relation entre les entreprises et leurs auditeurs externes est trop souvent limitée à la négociation de quelques milliards de plus ou de moins sur deux ou trois postes de provisions ou d'amortissement de *goodwill*, entre le président et l'associé en charge, afin de donner au bilan une coloration acceptable par tous. S'y ajoutent il est vrai, quelques kilos de rapports dont le directeur comptable prendra peut-être connaissance, et quelques réunions de synthèse.

Les auditeurs externes ont identifié un *expectation gap* entre le marché financier et eux-mêmes. N'y en a-t-il pas un autre, celui qui résulterait d'un déficit de communication entre eux et les acteurs internes de l'entreprise ? Il y a place, et il y a même ardente obligation, pour un véritable partenariat basé sur une dynamique de complémentarité entre les auditeurs internes et les cabinets, dynamique dont les entreprises seront les bénéficiaires. Et dont les comités d'audit se réjouiront.

Des auditeurs internes

*« Aux vertus qu'on exige dans un domestique,
Votre Excellence connaît-elle beaucoup de maîtres
qui fussent dignes d'être valets ? »¹*

Paraphraser Beaumarchais donnerait : « aux qualités qu'on demande à un auditeur interne, Monsieur le Président connaît-il beaucoup de dirigeants qui seraient capables d'être auditeurs ? ». Veuillez excuser mon outrecuidance, président, mais est-elle si impertinente ?

Fiabilité et pertinence dans l'analyse et la synthèse, communication, sens du business, telles sont les quatre qualités incontournables les plus fréquemment citées pour faire un bon auditeur interne. En d'autres termes, fiabilité et pertinence au service du business, grâce à des talents de communication. Ou encore des qualités de rigueur et de réflexion pour donner de l'assise à des qualités d'intelligence des faits et des situations.

Ces exigences sont invariantes en ce sens qu'elles sont communes aux auditeurs de tous les secteurs d'activité. On pourrait y ajouter un niveau de formation et de culture générale très élevé.

La quadrature du cercle à vrai dire, car si elles sont complémentaires, ces quatre qualités ne sont pas natu-



rellement convergentes chez un même individu, loin s'en faut. Certes, nul n'est parfait en tout, mais il y a des notes éliminatoires.

Votre audit interne ne sera jamais trop performant, alors, président, visez haut ! Un critère de sélection est de s'interroger sur le potentiel de carrière des postulants. Les voit-on assumer demain des responsabilités importantes ? Devenir dirigeants ou devenir les meilleurs professionnels dans leur discipline ? Ne pas avoir d'aspérités négatives ne suffit pas.

Un groupe industriel formule ainsi sa méthode : évaluer non seulement le Qi mais aussi le Qe, à savoir le coefficient d'évolution, la capacité d'écoute et de compréhension de l'exercice et des subtilités du pouvoir, ainsi que la capacité à travailler en réseau.

Le plus souvent, les hauts potentiels ont confiance en eux, ils ont suffisamment de sérénité pour se payer le luxe d'être modestes, pour écouter les autres, pour ne pas chercher à avoir toujours raison. Ils sont donc mieux armés pour travailler en équipe, pour accepter les règles de la profession, pour s'effacer derrière l'intérêt collectif bien compris. Le plus souvent, car il est malheureusement quelques fortes personnalités aussi insupportables que supposées intelligentes.

De fait, on a rarement des problèmes avec les collaborateurs meilleurs que soi ; on en a souvent avec les moins bons.



Composez le cocktail gagnant !

Le bon dosage de profils d'auditeurs sera défini par la nature des audits à effectuer. Le secteur d'activité, la taille, l'internationalisation, la stratégie, la situation économique, la santé financière, la politique de ressources humaines et bien entendu la culture de l'entreprise déterminent des risques et donc des besoins d'audit spécifiques, à tel point qu'il n'y a pas deux services d'audit interne semblables, car il n'y a pas deux entreprises semblables. On veillera à la cohérence entre la politique d'audit et le profil des auditeurs, entre leur attente et les opportunités de carrière qui leur sont offertes. Il faut être honnête avec les candidats.

Il résulte donc de ces paramètres un besoin d'auditeurs et d'auditrices d'âge, de formation, d'expérience, de personnalité différents. Aucun auditeur n'est capable d'auditer tout et n'importe quoi. En revanche un service d'audit doit être en mesure d'auditer presque tout et n'importe quel risque courant de l'entreprise, avec le concours ponctuel de ressources externes spécialisées lorsque la nécessité apparaît.

Auditeur débutant ou cadre confirmé ? Ou très confirmé ? Graines, plantes ou arbres morts ? Un début de carrière, une fin de carrière... ou une carrière ?

Il est relativement aisé d'attirer des cadres débutants ou quasi-débutants à haut potentiel : ils sont motivés par la découverte de l'entreprise et par l'acquisition des compétences qu'apporte l'audit interne. Malheureusement, certaines entreprises maîtrisent bien mal leur pro-

cessus de recrutement et trop rares sont celles qui ont un comportement parfaitement professionnel en la matière. En l'absence d'accord préalable et formalisé entre les décideurs sur les définitions de poste et de personnalité souhaitées, on observe des rejets inattendus de candidats alors même qu'ils ont déjà affronté de nombreux entretiens. Et ce pour des motifs aussi imprécis, futiles ou dérisoires que rarement avoués, comme un manque de rodage social, une maturité pas encore totalement établie, une probabilité incertaine à devenir président directeur général, un soupçon de faiblesse détecté par un psychologue amateur ou professionnel qui tient à manifester son pouvoir et son savoir, quand ce n'est pas un défaut physique, alors même que loucher peut se révéler un avantage chez un auditeur pour lire les documents sur le bureau de son interlocuteur. Pour souhaitable qu'il soit dans le principe, le souci d'obtenir un consensus entre les intervenants au recrutement se heurte trop souvent aux caprices ou à l'incompétence de tel ou tel d'entre eux, et se révèle finalement pervers dans la pratique ; on écarte des candidats supposés déviant par rapport au culturellement correct de l'entreprise. Souvent également, les candidatures sont instruites avec des délais excessifs, parce qu'on laisse traîner les choses, parce que tel dirigeant qui tient à voir tous les candidats reporte sans cesse les rendez-vous : cette désinvolture n'est pas très polie à l'égard des moins bons et fait perdre patience aux meilleurs, très sollicités sur le marché. Les candidats, c'est comme les appartements et beaucoup d'autres choses dans la vie : il faut savoir flairer le bon coup et se décider très vite, sinon l'affaire vous passe sous le nez. Et aussi, que de bons candidats perdus en chemin parce que l'on aura accordé une importance excessive à tel ou tel trait de personnalité certes regrettable mais largement com-

pensé par des qualités professionnelles que négligent certains intervenants au recrutement ! Ou parce que des questions volontairement déstabilisatrices, il paraît que c'est une technique reconnue, auront pris de court le jeune qui certes a du ressort mais qui est encore bien naïf !

Les cadres confirmés, connaissant le sérail et maîtrisant déjà une ou deux disciplines, sont souvent suspicieux sur ce que peut leur apporter un passage de trois années à l'audit, et pour peu qu'ils soient sur une trajectoire ascendante, ils craignent que cela n'affecte leur cursus. C'est que l'image de l'audit interne n'est pas toujours aussi valorisée qu'il faudrait. Lorsque en revanche, cette image est valorisante, les cadres à haut potentiel voient dans l'audit un accélérateur et non un frein à leur carrière et leur hiérarchie ne met plus d'obstacles à cette parenthèse dans leur parcours opérationnel.

A contrario, l'audit interne ne doit pas être un havre pour cadres en difficulté.

Il y a le syndrome des auditeurs externes qui prennent d'assez haut les offres de postes d'auditeurs internes alors qu'ils se positionnent comme directeurs financiers à très court terme. Ils voient mal pourquoi après avoir été managers en cabinet, il leur faut accepter de repartir anonymement sur le terrain, se remettre en cause dans un métier qu'ils estiment subalterne au leur, avec un salaire qui est loin de leurs espérances trop folles pour permettre une intégration raisonnable. Heureusement, les plus lucides comprennent que c'est pour eux un moyen de valoriser leur expérience en découvrant la globalité de l'entreprise au sein de laquelle

ils sont destinés à prendre des responsabilités importantes. Car s'ils savent faire la synthèse entre la méthodologie de l'audit comptable qu'ils maîtrisent et le sens des réalités opérationnelles qu'ils vont découvrir, ils feront d'excellents auditeurs internes et d'excellents futurs cadres dirigeants. C'est ainsi qu'on observe un véritable *brain drain* de l'audit externe vers l'audit interne, et après tout, cela satisfait les uns et les autres.

On sera circonspect avec les candidats anciens membres de cabinets ministériels. Sont-ils réellement prêts à éplucher des factures, des plans de production, des rapports d'activité commerciale pendant quelques années alors qu'ils ont tutoyé les allées du pouvoir et cherchent simplement une opportunité de reconversion à bon compte ? Un niveau de formation très élevé ne suffit pas à donner la motivation pour s'intéresser à la manière dont fonctionnent les choses et les gens. Ou plutôt dont ils fonctionnent mal.

On rencontre dorénavant des « pros » de l'audit, et c'est une bonne chose pour assurer professionnalisme, pérennité, méthodologie et pour encadrer des auditeurs débutants.

Quelques rares services sont composés de cadres plus anciens à dominante administrative ou comptable. Cela résulte soit du choix délibéré d'une culture d'audit centrée sur la conformité, soit d'une contrainte économique entraînant un gel des recrutements. Pourquoi pas, à condition que ce ne soit pas un moyen de gérer des sur-effectifs.

Auditeurs généralistes ou auditeurs spécialistes ? Les deux.

Auditeurs généralistes et auditeurs spécialistes, autant que faire se peut, selon la taille du service. Les problèmes à auditer sont rarement simples, ils appellent des réponses techniques à court terme et des réponses de fond pour le long terme. Ils sont multidisciplinaires et requièrent des formations et des compétences diverses.

Mais l'auditeur interne est quelqu'un qui a d'abord une culture de contrôle interne. Un auditeur spécialisé, par exemple un auditeur informatique, est un auditeur qui a en plus des compétences particulières en informatique. L'auditeur informatique met sa technique, l'informatique, au service de son art, l'audit. Ce n'est pas un informaticien qui fait de l'audit. Il fait partie d'une équipe pluridisciplinaire, il connaît les métiers et les besoins de l'entreprise, les systèmes d'information, la gestion de projet, l'international, les progiciels du marché.

Et la problématique de la spécialisation concerne aussi les autres métiers de l'entreprise, production, logistique, commerce. Il faudra toujours veiller à la primauté de la culture de contrôle interne sur celle de l'expertise.

Enfin, la mondialisation pousse à internationaliser les équipes d'audit. La contrainte de la langue est incontournable : ces équipes doivent avoir en leur sein des auditeurs capables de s'exprimer et de rédiger correctement dans les langues majeures, y compris en français... Et que les auditeurs étrangers travaillant pour des groupes français fassent au moins l'effort de lire et de parler notre langue, à défaut de l'écrire auquel cas la charge de la rédaction de leurs rapports retombera sur leurs petits camarades français. Le bilinguisme est donc

un atout, mais il faut viser mieux. Les multiculturels qui ont eu la chance d'être éduqués dans des pays différents au gré des affectations professionnelles de leurs parents, ou les biculturels nés de parents de nationalités différentes, bénéficient d'un avantage considérable, celui d'être chez eux là où les autres sont à l'étranger. Ils savent repérer les conventions et les comportements dans le travail et dans la vie quotidienne et ils savent s'y adapter. Ils savent ce qui se fait et ce qui ne se fait pas dans les relations professionnelles. Ils ont moins de réticences que d'autres à terminer leur journée de travail avec le directeur financier de la filiale américaine dans un fast food, ou avec le patron de la filiale japonaise dans un karaoké... comme je l'ai entendu récemment.

Et managez ce cocktail gagnant !

Après avoir réussi le dosage de ce cocktail gagnant, il faut en réussir l'amalgame.

Il faut intégrer auditeurs généralistes et auditeurs spécialistes pour conduire des démarches multidisciplinaires ; cela pose des problèmes techniques et des problèmes humains.

Il faut gérer les individualités.

Certains ont tendance à vouloir se positionner trop vite dans l'organigramme ; il faut leur faire comprendre qu'ils ont à se positionner d'abord dans le business et à gagner leur crédibilité. Le reste suivra. Aussi, président, l'audit interne est certes un réservoir de talents, mais s'il vous plaît ne venez pas les en sortir trop tôt, au gré des besoins urgents des postes vacants à pourvoir : cela leur



donne une tête grosse comme ça et ne leur rend pas service, cela ne leur permet pas de développer les connaissances et les compétences qu'ils sont venus chercher à l'audit et qui leur seront nécessaires pour conduire leur carrière.

Et puis l'audit a besoin d'un minimum de stabilité et de professionnalisme pour préserver et développer la crédibilité et l'efficacité que vous appréciez tant. Une volatilité excessive en fait un véritable courant d'air, une sorte d'intérim interne dans lequel on vient puiser quand bon vous semble.

A contrario, n'utilisez pas votre service d'audit interne comme une poubelle où l'on jette ceux dont on n'a plus besoin.

Il n'est habituellement pas nécessaire de mettre les auditeurs internes sous pression. Ils sont tellement motivés par l'intérêt de leur travail qu'ils déplacent des montagnes. De papier, d'obstacles techniques et d'entraves humaines. Hormis peut-être dans les cas de situations extrêmes, la mise sous pression est une méthode de management artificielle qui convient aux médiocres, dans des environnements médiocres et qui est d'ailleurs généralement employée par des managers eux-mêmes médiocres, qui ne voient pas de manières plus intelligentes de motiver leurs collaborateurs. Quant aux paresseux, qu'ils restent au bord du chemin.

Réunissez tous vos auditeurs centralisés et décentralisés au moins une fois par an en séminaire ; c'est utile pour améliorer leurs connaissances et leurs compétences, c'est surtout un moment privilégié pour mettre l'équipe en réseau.



Une bonne manière de souder une équipe et d'accroître son professionnalisme est de confier à certains auditeurs des responsabilités de chefs de projets dans des domaines spécialisés, opérationnels, financiers ou autres. Ils gèrent le développement de méthodologies et la formation des jeunes auditeurs dans la discipline dont ils ont la charge.

La pratique de l'audit interne n'est évidemment pas exempte de dangers pour la formation des futurs managers. Ainsi, présent partout mais en même temps nulle part car pas intégré dans le processus opérationnel, l'auditeur interne est très réactif à l'environnement qu'il découvre lors des missions d'audit, aux rumeurs qui se propagent. Cela est dû à la nature du métier. Il faut l'inciter à tempérer cette fragilité émotionnelle et à garder son sang-froid.

Ses faiblesses et défauts seront traqués avec vigilance. La plupart des entreprises ont mis en place un système d'évaluation annuelle. Cela est bon, mais pour les auditeurs internes, c'est insuffisant. Chaque mission doit donner lieu à un bilan factuel, sans fard ni faux-fuyant, de ce qui va bien, moins bien ou mal. C'est un exercice dans lequel le courage n'est pas la qualité la mieux partagée, mais ne pas oser dire à un jeune cadre qu'il a de sérieux défauts qu'il se doit de corriger avec énergie, c'est manquer à son devoir de manager et c'est rendre un bien mauvais service à l'intéressé. C'est ainsi que l'on traîne des croûtes à vie.

Un bon recrutement et une bonne gestion constituent une autre chaîne d'excellence qui met les auditeurs internes sur orbite de carrière.

*Y a-t-il aussi une spécificité française
de l'audit interne ?*

L'auditeur interne français serait-il une sorte d'Auditorix, du nom d'une ancienne chronique de la Revue Française de l'Audit Interne ? Aurait-il les défauts gaulois d'individualisme et d'improvisation ? Quelque peu sans doute, mais il en a aussi les qualités ; il est suffisamment malin et sait réagir vite et bien dans un environnement incertain. Il n'a pas peur de s'écarter des sentiers battus par des méthodologies rassurantes pour aller au cœur des nouveaux problèmes.

Dans certains groupes français, mais pas dans tous, l'auditeur est sollicité pour aller toujours plus loin dans l'étendue et la profondeur de ses travaux. On le bouscule pour qu'il intègre sécurité et efficacité, audit et conseil, dans tous les registres, opérationnels et fonctionnels, management et stratégiques, sans barrières. À vrai dire, le management français manque souvent de repères doctrinaux en matière de contrôle interne, ce qui a pour effet bénéfique inattendu de ne pas brider l'auditeur dans des limites étroites. Pourquoi pas du moment qu'il transcrit le problème posé en termes de contrôle interne.

En France comme ailleurs, les problèmes se complexifient, on demande de plus en plus, c'est la rançon du succès. Cela conduit à constituer des équipes d'auditeurs plus âgés, plus professionnels, plus expérimentés, plus seniors et plus matures, plus multidisciplinaires, plus internationaux, de plus haut potentiel qu'hier, car justement, on attend d'eux qu'ils s'impliquent totalement dans les risques d'aujourd'hui et de demain, dans

le cœur des activités, comme acteurs du changement. Des équipes reconnues irremplaçables.

L'audit interne est souvent né au sein des directions comptables, dans la famille « finance ». Arrivé à l'âge adulte, il s'est naturellement émancipé. Néanmoins, même lorsque comme en France son action est prioritairement orientée vers l'efficacité des opérations et moins vers la conformité comptable et procédurale, même lorsqu'il est rattaché au président, l'audit interne fait toujours partie de cette famille « finance ». La formation de base des auditeurs internes français est peut-être moins à dominante comptable qu'elle ne l'est dans d'autres pays. Pourtant, beaucoup d'auditeurs internes viennent de la famille « finance » au travers de l'audit externe, beaucoup y retourneront vers des postes de direction financière ou de contrôle de gestion. Et il est vrai aussi que cette question a de moins en moins d'importance, tant aujourd'hui les processus traversent les fonctions.

On dit que l'audit interne ne donne pas l'occasion de manager des hommes. C'est assez vrai, encore qu'un chef de mission soit appelé à animer des équipes. En revanche, lorsque comme c'est le cas en France, il est très orienté vers les problématiques du business, l'audit interne prépare au management en mettant les auditeurs en situation pré-décisionnelle.

En France comme ailleurs et peut-être un peu plus qu'ailleurs, l'auditeur interne « apprend l'entreprise ». Ce qu'on y fait, ce qu'on y voit, ce qui s'y écrit, ce qui se dit, ce qui ne se dit pas. Il y apprend l'organisation ver-

ticale et transversale ainsi que les relations conflictuelles qui en découlent. En même temps que l'entreprise « apprend l'audit » et découvre ses potentialités.

Ici comme ailleurs, un problème majeur est le différentiel entre la vitesse d'évolution de notre environnement et la vitesse d'adaptation des hommes et des organisations. L'audit interne développe les capacités à évoluer, à conserver son « employabilité » sur toute une carrière. Les qualités que l'on attendra d'un auditeur demain seront sans doute très proches de celles qu'on attend aujourd'hui. Satisfaire aux exigences de leur mission permet et permettra aux auditeurs internes de se réaliser professionnellement et personnellement.

Il n'y a pas d'exception française, seulement quelques particularités.

Note

1. Beaumarchais, *Le Barbier de Séville*, acte I, scène 2.



Hidden page

Épilogue

La clef des songes

Il est des métiers bien difficiles, tant ils sont confrontés à des sollicitations aussi diverses que contradictoires, on n'y pense jamais assez.

Ainsi, A.M. est agent de la ville, en charge de veiller au respect des règles du stationnement. Elle est contractuelle. A.M. a beaucoup de clients, si l'on peut dire. Le plus souvent des clients malgré eux.

Il y a le contrevenant permanent aux lois et réglementations, automobiliste ventouse, qui n'a rien à faire des contraintes qui lui sont imposées, qui n'a rien à faire non plus des rapports qu'on lui laisse sur son pare-brise ni des relances qu'on lui envoie et dont il fait un classement vertical dans sa corbeille à papiers, car il y a peu de chances pour qu'il y ait des suites, qu'au besoin il a le bras long et que d'ailleurs on attend pour bientôt un nouveau président qui aura d'autres chats à fouetter et amnistiera sûrement ce genre de foutaises.

Il y a celui qui cherche une place pour se garer et n'en trouve pas « *parce que rien ne va plus dans cette ville, parce que les gens n'en font qu'à leur tête, qu'il n'y a pas de vrai contrôle, parce que les contrôleurs ne font pas leur boulot et que personne ne les prend au sérieux* ».



Il y a les boutiquiers du quartier, de vrais opérationnels eux, qui expliquent à la contractuelle qu'elle ne comprend rien aux contraintes du business, sinon elle ne viendrait pas leur faire perdre temps et argent en les obligeant à jongler avec les tickets en permanence, en fait toutes les deux heures, pour faire semblant d'être en conformité.

Il y a le loueur de voitures qui développe son fonds de commerce en s'appropriant la chaussée pour garer ses véhicules en attente de location, et qui, ignorant l'horodateur, refuse de payer sa quote-part de frais communs. Et cela lui évite de faire l'investissement d'un garage.

Il y a le restaurateur qui voudrait bien monnayer quelques faveurs, ou du moins endormir un peu la contractuelle, par exemple en l'invitant dans son restaurant durant ses heures de mission, jusqu'à une heure tardive de l'après-midi, à parler de choses et d'autres. Finalement le temps passe d'une manière agréable et en tout cas pendant ce temps là, son personnel et ses clients sont tranquilles, ils laissent leurs voitures en double file et la contractuelle ne sévit pas.

Il y a ceux de mauvaise foi, qui stationnés sur les passages cloutés nient l'évidence. Ou qui ont des tas de justifications vaseuses pour expliquer leur infraction.

Il y a aussi les copains avec lesquels on a fréquenté la même école autrefois, tout comme les anciennes collègues qui ont quitté le service et qu'il ne serait pas gentil de verbaliser : solidarité corporatiste oblige !

Il y a la concierge du quartier qui aime bien raconter des petits potins, comme ce Monsieur Martin, toujours

Épilogue

lui, qui a l'habitude de tricher et de changer subrepticement son ticket de parcimètre quand il la voit arriver de loin.

Il y a celui qui croit qu'on lui en veut particulièrement, que la contractuelle sévit toujours de son côté, et qu'elle devrait aller voir ailleurs ce que font les autres.

Mais la contractuelle a évidemment un chef qui veut qu'elle soit bien mise, polie avec les usagers, qu'elle remplisse bien correctement ses carnets, en les référant, sans erreurs, qu'elle soit à l'heure pour prendre son service, qu'elle fasse ses quotas de rapports d'infractions. Mais surtout qu'elle ne fasse pas de vagues avec les personnalités du quartier, qu'elle passe devant leurs voitures, l'air absent, sans voir qu'il manque le ticket sur le pare-brise. Sinon, lui-même aura des retombées de sa hiérarchie.

Il y a aussi le directeur de la circulation, soucieux d'efficacité, qui veut des flux tendus, sans heurts : les voitures qui tournent désespérément en rond pour trouver une place parce que la contractuelle est négligente, bloquent le système.

Il y a le directeur du budget de la ville qui veut que les contractuelles rapportent plus qu'elles ne coûtent.

Il y a enfin le maire qui veut savoir tout ce qui se passe, y compris et surtout les petits détails croustillants, et qui voudrait bien gérer toutes ces contradictions à condition que ses administrateurs, pardon ses administrés, soient globalement satisfaits et le réélisent à la fin de son mandat.



Hidden page

Hidden page

Cet ouvrage tord le cou à bien des idées reçues sur le **contrôle et l'audit internes**. De simple garant de la conformité, quand ce n'est pas du conformisme, celui-ci est en effet devenu **facteur de cohérence, d'efficacité et de changement**.

L'activité de l'audit interne est désormais centrée sur la veille des risques : risques de projets et de processus, risques transversaux, risques associés aux technologies de la communication. Outre ses responsabilités traditionnelles de qualité de l'information et de prévention de la fraude, **l'audit interne doit donc aujourd'hui assurer une fonction essentielle d'assistance aux équipes opérationnelles**.

Cette nouvelle réalité de l'audit et son importance accrue dans les entreprises s'appuient sur un principe fondamental : la connaissance et la maîtrise des risques ne contribuent à assurer les équilibres actuels et les développements de demain que dans la mesure où la direction générale et l'audit interne vont **inciter tous les membres de l'organisation à s'approprier leur propre contrôle interne**.

Pour réussir sa quête d'excellence, l'audit interne s'inscrit au cœur de l'activité de l'entreprise, repense son organisation et ses méthodes et recrute de plus en plus de cadres à fort potentiel.

C'est donc une vision nouvelle de l'audit et de son **actualité** que nous propose ce livre. Les acteurs du monde des entreprises et des organisations y trouveront réponse à nombre de leurs préoccupations.

Un ouvrage de la collection Institut de l'Audit Interne
publiée par MAXIMA - Laurent du Mesnil éditeur



Diffusion
Presses Universitaires de France
ISBN : 2 84001 191 3

Copyrighted material